UNIVERSITATEA DE VEST „VASILE GOLDIŞ” ARAD
FACULTATEA DE STIINTE ECONOMICE
CENTRUL DE EDUCATIE CONTINUA SI INVATAMANT DESCHIS LA DISTANTA

Prof.univ.dr. DOREL MATES

CONTABILITATEA ŞI FISCALITATEA ÎNTREPRINDERII

MANUAL PENTRU INVATAMANT LA DISTANTA
ANUL III

OBIECTIVELE CURSULUI

Disciplina „Contabilitatea şi fiscalitatea întreprinderii” are rolul de iniţiere a studenţilor în cunoaşterea principalelor mecanisme ale fiscalității pe care trebuie să le respecte profesionistul contabil, fără să se abată de la obiectivul fundamental al contabilității – obținerea unei imagini clare, complete și reale a patrimoniului, a situației financiare și a rezultatelor.

Obiectivul urmărit este acela de a oferi studenților un ghid teoretic și aplicativ bazat pe cele mai recente reglementări în domeniul contabilității și fiscalității.

Participând la acest curs, studenții vor înțelege sistemul contabil şi fiscal contemporan, vor cunoaște toate aspectele contabilității și fiscalității evenimentelor și tranzacțiilor din intreprindere, vor percepe implicațiile fiscale generate de operațiile contabile de divizare, fuziune şi lichidare a societăţilor comerciale. Se pune accent pe modul de reflectare în conturi și de exprimare a imaginii tuturor realităților economice ce caracterizează activitatea întreprinderii în strânsă interdependență cu practica fiscală.

Sistematizarea activităţilor de predare şi seminarizare se vor realiza astfel încât să asigure însuşirea raţională şi formarea gândirii contabile independente a studenţilor şi a metodologiei de realizare practică a sarcinilor contabilităţii.

Problematica cursului îmbină noţiunile cu caracter teoretic şi aplicaţii practice prin rezolvarea unor probleme utilizând analiza contabilă a operaţiilor economice.

Pregătirea pe parcurs a studenţilor se asigură prin intermediul cursului şi seminariilor folosindu-se dezbateri, lucrări aplicative şi teste.

Elaborată în spiritul acestor idei şi convingeri, autorii şi-au propus ca prezentul manual să reprezinte un sistem de concepte inteligibile, relevante şi credibile precum şi un suport aplicativ – demonstrativ care permite înţelegerea contabilității și fiscalității.

CUPRINS:

CAPITOLUL I
SISTEMUL CONTABIL ŞI FISCAL CONTEMPORAN ÎNTRE REGLEMENTARE ŞI REFORMARE 6
..... 6
1.1. Conţinutul şi obiectivele reformei sistemului contabil şi fiscal contemporan 7
1.2. Delimitări privind sistemele contabile şi fiscale contemporane 7
1.2.1. Sistemul contabil şi reglementarea contabilităţii 8
1.2.2 Sistemul fiscal şi elementele tehnice ale impunerii 8
1.3. Caracteristicile şi obiectivele gestiunii fiscale 9
1.4. Eficacitatea fiscală în contabilitatea entităţilor economice .....
1.5. Riscul, abilitatea şi presiunea fiscală în cadrul raportului contabilitate – fiscalitate 9
CAPITOLUL 2
EVALUAREA ACTIVELOR ŞI DATORIILOR ÎNTRE PRINCIPII CONTABILE ŞI REGLEMENTĂRI FISCALE 11
2.1. Conţinutul, criteriile şi parametrii evaluării în contabilitate 11
2.1.1. Definiţii şi criterii de bază ale evaluării 11
2.1.2. Parametrii evaluării în contabilitate 12
2.2. Delimitări între principiile contabile şi reglementările fiscale la evaluarea activelor şi pasivelor 13
2.2.1. Interpretarea principiului prudenţei prin prisma fiscalităţii 13
2.2.2. Interpretarea costului istoric prin prisma fiscalităţii 13
2.2.3. Consecinţe fiscale ale principiului continuităţii activităţii 14
2.2.4. Efectele fiscale ale principiului independenţei exerciţiului 14
2.2.5. Implicaţii fiscale generate de schimbarea metodelor contabile 15
2.2.6. Interpretarea principiului prevalenţei economicului în faţa juridicului, în relaţie cu fiscalitatea 16
2.3.Evaluarea activităţilor obişnuite, evenimentelor extraordinare, erorilor fundamentale şi estimărilor contabile 17
2.4. Efectele modificării politicilor contabile asupra evaluării activelor şi datoriilor 18
CAPITOLUL 3
CONTABILITATEA ŞI FISCALITATEA EVENIMENTELOR ŞI TRANZACŢIILOR PRIVIND CAPITALURILE 20
3.1.Conceptul de capital şi implicaţiile fiscale ale resurselor de finanţare stabile 20
3.2. Evaluarea şi modificarea capitalului social 23
3.3. Costurile tranzacţionării şi transparenţei fiscale a capitalurilor 25
3.4. Contabilitatea şi fiscalitatea rezervelor entităţii economice 25
3.4.1. Rezerva din reevaluare – contabilizare şi implicaţii fiscale 25
3.4.2. Rezervele din profit şi alte surse: contabilizare şi implicaţii fiscale 29
3.5. Subvenţiile pentru investiţii între norme contabile şi reglementări fiscale 30
CAPITOLUL 4
CONTABILITATEA ŞI FISCALITATEA EVENIMENTELOR ŞI TRANZACŢIILOR PRIVIND IMOBILIZĂRILE 34
4.1. Definiţii, concepţii şi criterii de evaluare a imobilizărilor 34
4.1.1. Definiţii privind imobilizările 34
4.1.2. Concepţii privind amortizarea imobilizărilor 34
4.1.3. Criterii privind evaluarea deprecierii imobilizărilor 35
4.2. Parametrii contabili ai amortizării imobilizărilor 36

4.3. Implicaţii fiscale ale regimurilor de amortizare a imobilizărilor 37
4.3.1. Amortizarea liniară 37
4.3.2. Amortizarea degresivă 38
4.3.2.1. Amortizarea degresivă în varianta fără influenţa uzurii morale (AD1) 39
4.3.2.2. Amortizarea degresivă în varianta cu influenţa uzurii morale (AD2) 40
4.3.3. Amortizarea accelerată 42
4.3.4. Amortizarea progresivă 44
4.3.5. Amortizarea regresivă 45
4.3.6. Amortizarea globală a imobilizărilor .....
4.3.7 Amortizarea pe unitatea de produs 46
4.3.8. Amortismentele derogatorii 47
4.3.9. Amortizarea imobilizărilor necorporale 48
4.4. Reflectarea în contabilitate a amortizării imobilizărilor 48
4.5. Amortizarea imobilizărilor între norme contabile şi reglementări fiscale 48
4.6. Evaluarea parametrilor amortizării imobilizărilor prin prisma Standardelor Internaţionale de Contabilitate 48
4.7. Tratamente contabile alternative cu ocazia evaluării activelor amortizabile 50
51
CAPITOLUL 5
REGIMUL CONTABIL ŞI FISCAL AL EVENIMENTELOR ŞI TRANZACŢIILOR PRIVIND STOCURILE 52
5.1. Concepte contabile, recunoaştere şi structuri privind stocurile 52
5.2. Măsurarea şi optimizarea nivelului stocurilor 54
5.3. Evaluarea curentă a stocurilor 56
5.4. Evaluarea periodică a stocurilor 60
5.5. Evaluarea stocurilor şi relaţia cu fiscalitatea 61
5.5.1. Reguli la evaluarea conturilor de stocuri 61
5.5.2.Aspectele fiscale la evaluarea stocurilor 61
5.6. Contabilitatea şi fiscalitatea unor operaţiuni particulare privind stocurile 63
5.6.1. Contabilitatea stocurilor date spre prelucrare sau recondiţionare la terţi 63
5.6.2. Contabilitatea mărfurilor date spre vânzare în consignaţie 64
5.6.3. Contabilitatea şi fiscalitatea importului de mărfuri pe cont propriu 65
5.6.4. Contabilitatea şi fiscalitatea importului de bunuri în comision 67
5.6.5. Contabilitatea şi fiscalitatea exportului de bunuri şi servicii 69
5.6.6. Contabilitatea şi fiscalitatea exportului de bunuri în comision 71
5.6.7. Contabilitatea şi fiscalitatea operaţiunilor în sistem franciză 73
CAPITOLUL 6
CONTABILITATEA ŞI FISCALITATEA CREANŢELOR ŞI DATORIILOR COMERCIALE 77
6.1. Conţinutul relaţiilor de decontare dintre entităţile economice 77
6.2. Consecinţe fiscale la evaluarea creanţelor şi datoriilor unei entităţi 78
6.3. Implicaţii fiscale ale reducerilor comerciale acordate de furnizori clienţilor 79
6.4. Implicaţii fiscale ale reducerilor financiare acordate la decontarea creanţelor şi datoriilor 82
6.5. Înregistrarea în contabilitatea furnizorilor şi clienţilor a diferenţelor constatate la recepţia bunurilor 83
6.5.1. Contabilizarea diferenţelor constatate în minus..... 83
6.5.2. Contabilizarea diferenţelor constatate în plus 87
6.5.3. Contabilizarea diferenţelor din erori de calcul 89

6.6. Contabilitatea şi fiscalitatea asocierilor în participaţie 89
CAPITOLUL 7
IMPOZITELE, TAXELE ŞI CONTRIBUŢIILE ENTITĂŢII ELEMENTE ALE NORMALIZĂRII RELAŢIEI CONTABILITATE - FISCALITATE 92
7.1. Conţinutul impozitelor, taxelor şi a contribuţiilor entităţilor la bugetul general consolidat 92
7.2. Contabilitatea şi fiscalitatea decontărilor cu personalul 93
7.2.1. Veniturile din salarii 93
7.2.2.Impozitul pe salarii 95
7.2.3. Conţinutul, contabilitatea şi fiscalitatea datoriilor şi creanţelor faţă de asigurările şi protecţia socială (CAS) 97
7.2.3.1. Asiguraţi, cote, bază de calcul, exonerări 97
7.2.3.2. Termene de plată şi majorări de întârziere 99
7.2.3.3. Reflectarea în contabilitate a contribuţiei la asigurările sociale 99
7.2.4.Conţinutul, contabilitatea şi fiscalitatea contribuţiei la fondul de şomaj (CFS) 100
7.2.5. Conţinutul, contabilitatea şi fiscalitatea asigurărilor sociale de sănătate (CASS) 101
7.2.6. Conţinutul, contabilitatea şi fiscalitatea fondurilor speciale de natură salarială 103
7.2.6.1. Contribuţia pentru concedii şi indemnizaţii 103
7.2.6.2. Contribuţia pentru accidente de muncă şi boli profesionale .. 104
7.2.6.3. Fondul de garantare pentru plata creanţelor salariale 105
7.2.6.4. Comisionul datorat Inspectoratului Teritorial de Muncă 106
7.3. Participarea salariaţilor la profit 106
7.4. Studii de caz privind calculul şi înregistrarea în contabilitate a salariilor şi a contribuţiilor aferente 109
7.5. Impozitul pe profit între concepte contabile şi reglementări fiscale 116
7.5.1.Conţinut, reglementare şi calculul impozitului 116
7.5.2. Termene de plata şi declarare a impozitului pe profit 121
7.5.3. Studiu de caz privind, calculul, înregistrarea şi reflectarea în contabilitate a impozitului pe profit 121
7.6. Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor 125
7.6.1.Conţinut, reglementare şi calculul impozitului pe venitul microîntreprinderii. 125
7.6.2. Calculul şi reflectarea în contabilitate a impozitului pe veniturile microîntreprinderii 126
7.7. Contabilitatea şi fiscalitatea taxei pe valoarea adăugată 127
7.7.1. Definiţii, sferă de aplicare, caracteristici 127
7.7.2. Regimuri de impozitare, locul operaţiunilor impozabile şi persoane obligate la plata taxei pe valoarea adăugată 128
7.7.3. Faptul generator şi exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată 132
7.7.4. Baza de impozitare, cotele de impunere şi calculul taxei pe valoarea adăugată 133
7.7.5. Regimul deducerilor şi obligaţiile plătitorilor de taxa pe valoarea adăugată. 134
7.7.6. Sistemul contabil al taxei pe valoarea adăugată 138
7.8. Contabilitatea şi fiscalitatea impozitelor şi taxelor locale 141
7.8.1. Impozitul şi taxa pe teren 142
7.8.2. Impozitul pe clădiri 143
7.8.3.Impozitul pe mijloacele de transport 145
7.8.4. Taxe pentru eliberarea certificatelor, avizelor şi autorizaţiilor 145

7.8.5. Taxa pentru folosirea mijloacelor de reclamă şi publicitate 146
7.8.6. Impozitul pe spectacole 146
7.8.7. Taxa hotelieră 147
7.8.8. Alte taxe locale 147
7.8.9. Înregistrarea în contabilitate a impozitelor şi taxelor locale 147
7.9. Contabilitatea şi fiscalitatea taxelor vamale şi a accizelor armonizate..... 147
7.9.1. Contabilitatea şi fiscalitatea taxelor vamale..... 147
7.9.2. Contabilitatea şi fiscalitatea accizelor armonizate 148
CAPITOLUL 8
CONTABILITATEA ŞI FISCALITATEA DIVIZĂRII FUZIUNII ŞI LICHIDĂRII SOCIETĂŢILOR COMERCIALE 151
8.1. Noţiunea şi reglementarea juridică a societăţilor comerciale 151
8.2. Reorganizarea societăţilor comerciale prin fuziune şi divizare 152
8.3. Fuziunea societăţilor comerciale..... 153
8.3.1. Noţiunea şi formele fuziunii societăţilor comerciale 153
8.3.2. Fuziunea transfrontalieră..... 153
8.3.3. Combinările de întreprinderi conform standardelor internaţionale de raportare financiară..... 154
8.3.4. Etapele operaţiunilor de fuziune..... 155
8.3.4.1. Etapele fuziunii prin absorbţie 155
8.3.4.2. Etapele fuziunii prin contopire 159
8.4. Divizarea societăţilor comerciale..... 159
8.4.1. Noţiunea şi formele divizării societăţilor comerciale 159
8.4.2. Etapele divizării 159
8.5. Tratamentul fiscal al operaţiunilor de fuziune şi divizare..... 170
8.5.1. Tratamentul fiscal la societăţile care îşi transmit elementele de activ şi pasiv..... 170
8.5.2. Tratamentul fiscal la societăţile care preiau elementele de activ şi pasiv..... 171
8.5.3. Tratamentul fiscal al operaţiunilor de fuziune şi divizare în Uniunea Europeană..... 171
8.6. Dizolvarea şi lichidarea societăţilor comerciale..... 172
8.6.1. Noţiune şi reglementare juridică 172
8.6.2. Desfăşurarea operaţiunilor de lichidare 173
GLOSAR 183
BIBLIOGRAFIE 186

CAPITOLUL I

SISTEMUL CONTABIL ŞI FISCAL CONTEMPORAN ÎNTRE REGLEMENTARE ŞI REFORMARE

1.1. Conţinutul şi obiectivele reformei sistemului contabil şi fiscal contemporan

Demersurile privind compatibilizarea sistemului contabil românesc cu cel mondial sunt determinate îndeosebi de noua configuraţie a relaţiilor economice internaţionale, intrate într-un proces de globalizare generalizată, sub impulsul circulaţiei internaţionale a capitalurilor.

Armonizarea contabilă la nivel internaţional se realizează prin implicarea unor organisme şi instituţii profesionale de renume cum sunt: Consiliul pentru Standarde Internaţionale de Contabilitate, Federaţia Internaţională a Contabililor, Federaţia Experţilor Contabili Europeni, Comisia Internaţională a Operaţiunilor Bursiere, etc.

Armonizarea şi normalizarea contabilă promovată de aceste organisme, urmăreşte ca situaţiile financiare generale ale întreprinderii (bilanţul, contul de rezultate, etc.) să ofere informaţii care să răspundă în primul rând interesului investiţional al întreprinzătorilor şi nu doar celui fiscal al statului, reflectând diferenţele privind performanţele economice şi în acelaşi timp riscurile ce se manifestă în mediul afacerilor.

Reformele realizate în plan internaţional şi naţional în procesul globalizării şi normalizării contabile, imprimă contabilităţii şi fiscalităţii noi orientări ce converg în *trei direcţii principale* şi anume:

- satisfacerea nevoilor de informare ale companiilor multinaţionale;
- validarea informaţiei contabile în cadrul sistemului contabilităţii naţionale;
- crearea unui sistem de indicatori financiari unitari la nivel internaţional care să fie urmăriţi de toate statele.

Realizarea acestor deziderate este influenţată în bună măsură de interesul fiscal al statului, promovat prin:

- reglementări juridice specifice;
- politici economice şi fiscale corespunzătoare.

Promovarea principiului priorităţii economicului în faţa juridicului conduce la o mutaţie de fond în ceea ce priveşte prezentarea situaţiilor financiare anuale, contabilitatea deconectându-se de la norme şi reglementări juridice imperative, realizându-se implicit independenţa contabilităţii faţă de fiscalitate, relaţiile dintre acestea menţinându-se pe poziţii de neutralitate faţă de toţi utilizatorii de informaţii financiar - contabile.

Cu toate acestea contabilitatea va reprezentata o sursă privilegiată de informaţii pentru organismele fiscale, deoarece majoritatea obligaţiilor fiscale se stabilesc pe baza datelor furnizate de contabilitate.

Este greu de stabilit o relaţie de ordine între contabilitate şi fiscalitate, adică a stabili cine influenţează mai mult pe cine, pentru că în realitate cele două se intercondiţionează reciproc, astfel:

- contabilitatea „oferă “ materia primă fiscalităţii în etapa de stabilire a impozitelor, taxelor şi a altor obligaţii de natură fiscală;

- fiscalitatea „influenţează” contabilitatea prin reglementări specifice care urmăresc atragerea la bugetul statului, bugetele locale şi alte organisme publice de resurse financiare necesare atât statului cât şi unităţilor administrativ teritoriale.

Considerăm că problema fundamentală a raportului dintre contabilitate şi fiscalitate izvorăşte din realitate în sensul că principiile, regulile, normele şi reglementările prevăzute prin

dreptul contabil şi cel fiscal nu sunt în toate cazurile congruente (compatibile). Cu atât mai mult în ţara noastră unde în prezent "contabilitatea este reglementată", ceea ce presupune că informaţia contabilă se obţine pe baza principiilor, regulilor şi normelor formalizate prin texte de lege, iar informaţia fiscală se bazează pe principii şi norme definite prin dreptul fiscal, putem vorbi de dependenţa contabilităţii de fiscalitate sau de contabilitate fiscală.

1.2. Delimitări privind sistemele contabile şi fiscale contemporane

1.2.1. Sistemul contabil şi reglementarea contabilităţii

Prin ***sistem*** în general, se înţelege un ansamblu coerent de principii, reguli, norme, tehnici, proceduri, etc., dependente între ele şi formând un întreg organizat prin care se încearcă a se defini, clasifica şi reglementa un domeniu al cunoaşterii umane, orientând întreaga activitate în direcţia realizării unor obiective bine definite.

Sistemul contabil este un ansamblu organizat al teoriilor, concepţiilor, principiilor, procedeelor, metodelor şi tehnicilor de lucru prin intermediul cărora are loc culegerea, prelucrarea, transmiterea şi stocarea informaţiilor economice.

Literatura de specialitate universală cunoaşte mai multe sisteme de contabilitate, dintre care cele mai reprezentative sunt:

- sistemul de contabilitate în partidă simplă (încasări şi plăţi);
- sistemul de contabilitate în partidă dublă (utilităţi - resurse);
- sistemul de contabilitate monist (cu un singur circuit);
- sistemul de contabilitate dualist (cu două circuite: secţiunea contabilităţii financiare şi secţiunea contabilităţii de gestiune);
- sistemul contabil continental (european);
- sistemul contabil anglo-saxon.

Primele două au în vedere *concepţia de reprezentare a obiectului* contabilităţii; următoarele două, *concepţia de organizare a conturilor şi obiectivele* urmărite, iar ultimele două care sunt şi cele mai reprezentative, urmăresc *cultura contabilă* şi armonizarea cu Standardele Internaţionale de Contabilitate.

Sistemul contabil continental (latino-european), are la baza Directiva a-IV-a a Comunităţii Economice Europene privind structura conturilor anuale şi Directiva a-VII-a privind conturile consolidate. Acest sistem nu dispune de un cadru conceptual de contabilitate, informaţia contabilă fiind puternic influenţată de forma juridică a evenimentelor şi tranzacţiilor, iar normele şi reglementările fiscale au o influenţă semnificativă asupra contabilităţii.

Sistemul contabil anglo-saxon**,** are la bază un cadru conceptual coerent structurat pe obiective şi principii, neinfluenţate de reglementări rigide, iar fiscalitatea nu exercită nici o influenţă asupra contabilităţii. Obiectivele şi principiile fundamentale ale sistemului sunt admise de profesia contabilă liberală, pe acestea întemeindu-se normele şi procedurile contabile. În cadrul acestui sistem nu există plan contabil general precis şi rigid pe care entităţile să fie obligate să-l aplice, iar administratorii dispun de o mare libertate în elaborarea situaţiilor financiare anuale sub rezerva ca acestea să reflecte imaginea fidelă, adică realitatea evenimentelor şi tranzacţiilor.

Comparativ cu ***contabilitatea continentală*** al cărei principal obiectiv este de a servi drept probă în justiţie şi de a determina veniturile impozabile; *contabilitatea* ***anglo-saxonă*** are ca obiectiv principal obţinerea de informaţii pentru investitori şi alţi utilizatori care să permită luarea celor mai eficiente decizii în special privind circulaţia capitalului.

Imaginea fidelă în sistemul contabil anglo-saxon are drept caracteristică principală *primatul realităţii economice în faţa formei juridice*, ceea ce presupune deconectarea contabilităţii de fiscalitate.

România, care a adoptat începând cu 1 ianuarie 1994, sistemul contabil continental este în prezent într-un proces de armonizare a reglementărilor contabile, cu Directiva a-IV-a a Comunităţii Economice Europene şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate.

În acest sens merită a fi reţinut un act normativ de referinţă pentru prezentul şi viitorul contabilităţii româneşti, respectiv: Ordinul Ministrului Finanţelor Publice nr. 1752/2005, pentru aprobarea reglementările contabile conforme cu Directivele europene, cu modificările şi completările ulterioare. Conform acestuia procesul de normalizare, armonizare şi dezvoltare a sistemului contabil românesc va continua şi în anii următori ca o consecinţă a dezvoltării pieţelor de capital fiind impus de procesul de *integrare europeană*, dar mai ales de *globalizare economică* care necesită asigurarea comparabilităţii informaţiei contabile în timp şi spaţiu.

1.2.2 Sistemul fiscal şi elementele tehnice ale impunerii

Sistemul fiscal, reprezintă ansamblul de principii, măsuri şi acţiuni, întreprinse de stat având la bază o politică fiscală adecvată, care reglementează dimensionarea, aşezarea, perceperea şi încasarea impozitelor, taxelor şi altor obligaţii similare. Sistemul fiscal se concretizează prin acte normative, promulgate, cu scopul de a colecta veniturile statului şi de a reglementa cheltuirea lor.

Coordonatele politici fiscale româneşti au la bază politica fiscală a statului, factor determinant în derularea activităţii economico-sociale, în sensul că atât executivul cât şi legislativul stabilesc sistemul fiscal pe care-l practică cât şi strategia de urmat în cadrul administraţiei fiscale.

Sistemului fiscal trebuie înţeles ca un mecanism complex ce cuprinde:

- legislaţia fiscală, adică totalitatea reglementărilor legislative de natură fiscală; (legi, hotărâri ale guvernului, ordonanţe etc.);

- aparatul fiscal, reprezentat prin organismele specializate ale statului menite să înfăptuiască politica fiscală;

- instrumente, tehnici, metode şi principii prin care aparatul fiscal transpune în practică legislaţia fiscală.

Transpunerea în practică a sistemului fiscal se realizează prin intermediul unor *elemente tehnice* cum sunt:

- Impunerea,
- Obiectul impozabil,
- Subiectul impozitului
- Cota de impozit sau cuantumul unitar-al impozitului
- Termenul de plată
- Facilităţile fiscale
- Sancţiunile

1.3. Caracteristicile şi obiectivele gestiunii fiscale

În cadrul gestiunii fiscale o corectă gestionare a impozitelor şi taxelor nu înseamnă încălcarea legii, ci din contră poate conduce la evitarea evaziunii fiscale.

Există cel puţin două **criterii** de apreciere a calităţii acţiunilor şi deciziile luate în cadrul gestiunii fiscale a întreprinderii: **- eficienţa**, când câştigul realizat este evident şi se concretizează într-o stare a trezoreriei pozitivă;**- confirmarea** de către administraţia fiscală a legalităţii măsurilor întreprinse de către entitate, care generează implicaţii de natură fiscală.

Gestiunea fiscală a entităţii are în vedere următoarele *obiective*:

- considerarea gestiuni fiscale ca o componentă a gestiunii de ansamblu a entităţii;

- administrarea corespunzătoare a legislaţiei de natură fiscală, astfel încât să se asigure respectarea reglementărilor cu caracter fiscal şi gestionar;

- minimizarea costului fiscal prin raportarea şi integrarea dimensiunii fiscale în deciziile de gestiune ale entităţii, dezideratul avut în vedere fiind cel al eficienţei fiscale;

- acceptarea de către administraţia fiscală a unei anumite abilităţi a întreprinzătorului în interpretarea reglementărilor de natură fiscală;

- asumarea de către entităţile economice a riscului fiscal prin căutarea şi identificarea acelor soluţii care să convină cel mai bine interesului gestionar, concretizat în minimizarea sumelor plătite ca impozite, taxe şi alte obligaţii similare;

- amânarea la maximum posibil a termenului de plată a obligaţiilor fiscale urmărindu-se regularizarea în timp a acestora, de aşa manieră încât afectarea trezoreriei să fie întârziată fără însă a cădea în plasa evaziunilor fiscale;

- acceptarea erorii contabile care ar putea să intervină în urma unei omisiuni sau inexactităţi în interpretarea evenimentelor, tranzacţiilor sau textelor de lege, de către contribuabili.

1.4. Eficacitatea fiscală în contabilitatea entităţilor economice

Unul din dezideratele importante ale gestiunii fiscale este cel al *eficacităţii.*

Acesta presupune *minimizarea costului fiscal* prin asigurarea unui echilibru între fiscalitatea uneori excesivă şi abilitatea fiscală de cele mai multe ori justificată a întreprinzătorului.

Optimizarea acestui raport este *cheia relaţiei contabilitate – fiscalitate.*

În acest sens trebuie precizat, că în *relaţia cu fiscalitatea*, *gestiunea întreprinderii este reprezentată prin contabilitate*, *aceasta reprezentând transparenţa gestiunii economice în raport cu reglementările de natură fiscală.*

Ca principală sursă de date, contabilitatea se delimitează de fiscalitate, încercând a fi neutră dar şi compatibilă ca sistem de comunicare pentru toţi utilizatorii de informaţii contabile.

Circumscrisă ariei gestiunii fiscale, *eficacitatea* este un instrument de incitare a activităţii, caracterizată printr-un comportament dinamic al entităţii în raport cu parametrii fiscali, dominaţi de criteriul eficienţei în suportarea impozitelor şi taxelor urmărind asigurarea securităţii fiscale a entităţilor.

Aceasta presupune cunoaşterea în detaliu a legislaţiei fiscale dar şi a entităţii pe baza unui sistem informaţional care să *evidenţieze*: - normele, principiile şi reglementările de natură fiscală; - consecinţele nerespectării legislaţiei fiscale concretizat în: amenzi, penalităţi, privare de libertate etc.

Eficacitatea fiscală presupune căutarea de soluţii care să conducă la înregistrarea unui cost fiscal minim, inclusiv utilizarea tuturor facilităţilor fiscale oferite de lege. Ea nu trebuie înţeleasă ca un scop în sine, ci ca un obiectiv ce urmăreşte definirea gestiunii fiscale, ca o componentă a gestiunii de ansamblu a entităţii având în vedere caracterul imperativ al fiscalităţii. Eficacitatea fiscală, indiferent de categoria de impozite şi taxe avute în vedere evidenţiază faptul că impunerea bazată în principal pe ***stopajul la sursă*** determină costuri pentru entitate.

1.5. Riscul, abilitatea şi presiunea fiscală în cadrul raportului contabilitate - fiscalitate

Analiza raportului dintre contabilitatea şi fiscalitatea entităţilor impune luarea în considerare a *riscului fiscal* pe care şi-l asumă entităţile, atunci când aplică reglementările fiscale. Acestea sunt în unele cazuri exagerate, alteori instabile, uneori excesive şi chiar lipsite de realism şi eficienţă, ceea ce atrage după sine nesiguranţă inclusiv pentru cei corecţi, care doresc să le respecte, dar din cauza inconsecvenţei acestora nu reuşesc în totalitate, alunecând uneori fără voia lor pe panta *evaziunii fiscale.*

Fiscul recunoaşte o anumită dibăcie a subiectului impozabil în raport cu reglementările fiscale denumită *abilitate fiscală*. Aceasta presupune asumarea unui anumit risc în aplicarea reglementărilor fiscale întrucât entităţile sunt interesate în determinarea şi apoi plata la buget a impozitelor şi taxelor într-un cuantum cât mai mic posibil, prin aceasta menţinându-şi trezoreria la un nivel acceptabil, care să le permită efectuarea de plăţi către terţi pentru acele activităţi care privesc: investiţiile, asigurarea stocurilor, a forţei de muncă, etc.; altfel spus pentru remunerarea factorilor de producţie.

Riscul fiscal la care se expun entităţile este generat în primul rând de Guvern ca urmare a excesului de reglementări fiscale tot mai complexe şi sofisticate.

Ponderea însemnată a impozitelor şi taxelor în totalul activităţii entităţilor face ca uneori să devină insuportabile, determinând pe de-o parte descurajarea activităţilor *generatore de valoare nou creată*, iar pe de altă parte căutarea de *soluţii* (legale sau ilegale) care să conducă la neplata în totalitate sau în parte a obligaţiilor fiscale. Astfel putem vorbi de o *presiune fiscală* atât la nivel macroeconomic cât şi microeconomic.

Presiunea fiscală la nivelul *economiei naţionale* poate fi exprimată prin indicatorul *rată a fiscalităţii*:

$$r_f = \frac{\sum V_f}{P.I.B.} \cdot 100$$

în care: r_f – rata fiscalităţii;
V_f – veniturile fiscale încasate de către stat;
P.I.B. – produsul intern brut.

Această relaţie poate fi transpusă şi la nivel microeconomic prin determinarea indicatorului ***presiune fiscală*:**

$$p_f = \frac{\sum (I + T) - \sum (S_p + T_c)}{\sum V_a \ \ sau \ V_b} \cdot 100$$

în care : I – impozite plătite
T – taxe plătite
S_p – subvenţii primite
T_C - taxe de consumaţie
V_a - valoarea adăugată
V_b - venituri brute

Presiunea fiscală la nivel naţional cât şi la nivelul agenţilor economici trebuie să se situeze în *limitele rezonabile*, care să garanteze pentru stat un nivel sigur al veniturilor bugetare, iar pentru întreprinderi să încurajeze investiţiile, consumul şi creşterea economică. Un nivel ridicat al presiunii fiscale va conduce la rezistenţă, la impozite şi taxe din partea contribuabililor, concretizată în încercări de sustragere prin orice mijloace de la plata obligaţiilor bugetare, care pot avea consecinţe negative atât pentru stat cât şi pentru contribuabili. *Statul* va fi în imposibilitatea de a-şi încasa în termen veniturile estimate, în timp ce entităţile economice pot cădea în plasa evaziunii fiscale prin nerespectarea normelor fiscale, dar şi a principiilor contabile.

ÎNTREBĂRI RECAPITULATIVE

1. Care sunt obiectivele reformei sistemului contabil şi fiscal contemporan?
2. Definiți sistemul contabil.
3. Descrieți cele mai repezentative sisteme de contabilitate pe care le cunoașteți.
4. Enumerați elementele tehnice ale sistemului fiscal.
5. Prezentați obiectivele gestiunii fiscale a entității.
6. Ce este eficacitatea fiscală?
7. Sistemul contabil anglo-saxon, are la bază:
   a) un cadru conceptual coerent structurat pe obiective şi principii, neinfluenţate de reglementări rigide, iar fiscalitatea nu exercită nici o influenţă asupra contabilităţii.
   b) Directiva a-IV-a a Comunităţii Economice Europene privind structura conturilor anuale şi Directiva a-VII-a privind conturile consolidate
   c) concepţia de reprezentare a obiectului contabilităţii
8. Sistemului fiscal trebuie înţeles ca un mecanism complex ce nu cuprinde:
   a) legislaţia fiscală, adică totalitatea reglementărilor legislative de natură fiscală; (legi, hotărâri ale guvernului, ordonanţe etc.);

b) aparatul fiscal, reprezentat prin organismele specializate ale statului menite să înfăptuiască politica fiscală;
c) nici un răspuns nu este corect

9. Rata fiscalităţii se calculează aplicând următoarea formulă de calcul:
   a) Rf= (ΣVf / PIB) x 100
   b) Rf= ΣVf x PIB x 100
   c) Rf= (ΣVf - PIB) x 100
10. Presiunea fiscală la nivel naţional cât şi la nivelul agenţilor economici trebuie să se situeze:
   a) în limite rezonabile
   b) la un nivel ridicat
   c) la un nivel foarte scăzut

CAPITOLUL 2

EVALUAREA ACTIVELOR ŞI DATORIILOR ÎNTRE PRINCIPII CONTABILE ŞI REGLEMENTĂRI FISCALE

2.1. Conţinutul, criteriile şi parametrii evaluării în contabilitate

2.1.1. *Definiţii şi criterii de bază ale evaluării*

Evaluarea este procedeul de cuantificare şi exprimare în unităţi valorice (monetare) a activelor, capitalurilor proprii, datoriilor, cheltuielilor, veniturilor, rezultatelor financiare, a altor active şi datorii precum şi a tuturor evenimentelor şi tranzacţiilor ce au determinat modificarea poziţiei financiare şi a performanţelor entităţilor.

Prin evaluare se realizează însumarea, gruparea, centralizarea şi generalizarea celor mai variate bunuri, evenimente, activităţi şi tranzacţii, ceea ce permite *exprimarea unitară* şi comparaţia între diverse elemente exprimate iniţial în etaloane naturale.

În teoria şi practica contabilă s-au conturat mai multe *criterii* cu privire la evaluarea fluxurilor şi stocurilor de active, datorii, cheltuieli şi venituri. Acestea sunt:[*]

a)Valoarea de utilitate este reprezentată de preţul presupus a fi acceptat de un potenţial cumpărător în funcţie de: valoarea de întrebuinţare, preţul pieţii, starea sau amplasarea elementului supus evaluării.

b)Valoarea justă este suma la care poate fi tranzacţionat un activ sau decontată o datorie de bună voie între părţi aflate în cunoştinţă de cauză, în cadrul unei tranzacţii desfăşurate în condiţii obiective.

c)Valoarea de piaţă a unui activ reprezintă preţul care poate fi obţinut pe o piaţă activă.

Trăsăturile esenţiale ale acesteia sunt: activele de piaţă sunt relativ omogene; sunt cantităţi suficiente, de active tranzacţionate, în aşa fel încât oricând pot fi găsiţi potenţiali cumpărători şi vânzători;preţurile sunt disponibile pentru a fi cunoscute de public. În realitate valoarea de piaţă se stabileşte prin *raportul cerere - ofertă* pe o piaţă complet liberă, în care ofertanţii şi cumpărătorii cunosc în detaliu parametrii tranzacţiei.

d) Timpul are în vedere o anumită dată calendaristică (zi, lună, an), la care se realizează evaluarea. Aceasta poate fi: în trecut, în prezent sau în viitor. Este consecinţa principiului *continuităţii activităţii,* conform căruia orice activitate, eveniment sau tranziţie provine din trecut, trece prin prezent şi produce efecte în viitor. Conform reglementărilor actuale evaluarea evenimentelor şi tranzacţiilor la intrarea în patrimoniu se realizează pe baza ***costului istoric*** din

[*] Călin O., Ristea M. Bazele Contabilităţii, Colecţia Economică, Editura Naţional, 2000, pag. 9

trecut ce va genera fluxuri, evenimente şi tranzacţii viitoare, concretizate în ieşiri de active şi pasive.

2.1.2. Parametrii evaluării în contabilitate

Parametrii evaluării sunt reprezentaţi de variabile independente, sau mărimi proprii ale bunurilor, activităţilor, evenimentelor şi tranzacţiilor ce permit caracterizarea sub aspect monetar a activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii.

Conform Standardelor Internaţionale de Contabilitate, cei mai reprezentativi *parametrii* ai evaluării sunt:

a)Valoarea de intrare reprezintă expresia monetară a activelor şi datoriilor la data intrării în unitate, fiind denumită şi cost istoric.

Valoarea contabilă a activelor exprimă numerarul sau echivalentele de numerar ce au fost decontate furnizorilor în momentul achiziţiei (mai puţin TVA) respectiv costul de producţie în cazul celor rezultate din producţie proprie.

Valoarea contabilă a datoriilor reprezintă valoarea echivalentelor obţinute în schimbul obligaţiei sau în anumite împrejurări, valoarea ce se aşteaptă să fie plătită în numerar, sau echivalente ale numerarului, pentru a stinge datoriile potrivit cursului normal al afacerilor.

Valoarea de intrare, ca parametru al evaluării poate fi exprimată prin:

- *costul de achiziţie,* pentru bunurile procurate cu titlu oneros (contra plată);

- *costul de producţie****,*** în cazul bunurilor rezultate din producţie proprie;

- *valoarea de aport****,*** pentru bunurile aduse ca aport la capitalul social;

- *valoarea de utilitate****,*** pentru bunurile intrate ca: subvenţii, donaţii cu titlu gratuit în funcţie de preţul pieţii, starea şi amploarea acestora;

- *valoarea nominală****,*** pentru sumele probabile de primit în schimbul creanţelor , respectiv de plătit în cazul datoriilor.

- *valoarea de corespondenţă*[*]*,* în cazul cheltuielilor şi veniturilor, stabilită prin asociere cu activele şi pasivele transformate în cheltuieli / venituri.

Astfel, *cheltuielile* sunt evaluate după caz, ca o creştere a pasivului (în cazul cheltuielilor sub formă de datorii) sau o diminuare a activului (în cazul cheltuielilor sub forma plăţilor şi consumurilor).

Veniturile sunt evaluate, după caz ca o creştere de activ, deci ca, valoarea creanţei asupra clientului, sau ca lichidităţi încasate în cazul vânzărilor, respectiv costul de producţie în cazul veniturilor din producţia proprie de imobilizări şi stocuri.

În cazul ieşirilor de stocuri prin vânzare, consum, etc., când nu există posibilitatea identificării valorii contabile de intrare, la ieşire, evaluarea se face la:

- costul mediu ponderat (CMP);
- preţul primului lot intrat (FIFO) - în ordinea cronologică a epuizării loturilor;
- preţul ultimului lot intrat (LIFO) - în ordinea invers cronologică a epuizării loturilor[*].

b)Valoarea contabilă reprezintă expresia monetară la care este înregistrat un activ în bilanţ, după deducerea tuturor deprecierilor (amortizării, ajustări de valoare, diferenţe de preţ , etc.)

c)Valoarea curentă, sau costul de înlocuire este reprezentată de echivalentul valoric, pe care întreprinderea acceptă să-l plătească, pentru a dobândi la nivelul preţurilor prezente, un bun similar cu cel delimitat ca obiect al evaluării.

d)Valoarea actualizată reprezintă o estimare prezentă a echivalentelor, fluxurilor viitoare de intrări de numerar generat de elementele de *activ,* ca urmare a desfăşurării în condiţii normale a activităţii, respectiv echivalentul fluxurilor nete viitoare de numerar necesare pentru stingerea obligaţiilor, ca urmare a desfăşurării normale a activităţii, în cazul *pasivelor.*

e)Valoarea realizabilă este dată de echivalentul în numerar, ce poate fi obţinut prin vânzarea prezentă în condiţii normale a activelor entităţii.

[] Călin O., Ristea M.,-Bazele Contabilităţii, Editura Naţional, Bucureşti 2000, pag. 237

[*] IAS nr. 2 „Stocuri" nu mai recomandă metoda (formula) LIFO

f) ***Valoarea realizabilă netă*** exprimă preţul de vânzare estimat care ar putea fi obţinut pe parcursul desfăşurării normale a activităţii, minus costurile estimate pentru finalizarea bunului, atunci când este cazul şi costurile estimate necesare vânzării.

g)Valoarea de utilizare este reprezentată prin valoarea actualizată a fluxurilor de numerar viitoare, estimate din utilizarea continuă a unui activ şi din cedarea sa la sfârşitul duratei de viaţă utile.

h)Valoarea recuperabilă este suma pe care întreprinderea se aşteaptă să o recupereze din utilizarea viitoare a unui activ, inclusiv valoarea sa reziduală în momentul înstrăinării.

i)Valoarea reziduală reprezintă valoarea netă pe care o întreprindere estimează să o obţină, prin cedarea unui activ la încheierea duratei sale de utilizare, după deducerea cheltuielilor aferente cedării.

Normele contabile internaţionale şi europene utilizează ca *parametru de bază* în evaluarea activelor şi pasivelor patrimoniale, *valoarea de intrare* denumită *cost istoric*. Cu toate acestea, este posibilă şi combinarea cu alţi parametrii sau folosirea unor alternative bazate pe *costul istoric recuperabil*, respectiv conceptul de *menţinere a nivelului capitalului fizic sau financiar*. Astfel, trebuie adoptat conceptul de *capital fizic,* dacă principala preocupare a investitorilor o reprezintă capacitatea de exploatare a întreprinderii şi conceptul de *capital financiar,* în cazul în care utilizatorii situaţiilor financiare sunt preocupaţi de menţinerea capitalului nominal investit sau a puterii de cumpărare a acestuia.

2.2. Delimitări între principiile contabile şi reglementările fiscale la evaluarea activelor şi pasivelor

Evaluarea activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii trebuie realizată prin prisma *principiilor contabile generale* privind organizarea contabilităţii dar şi a *reglementărilor fiscale* în vigoare. Pe lângă elementele comune, atât principiilor contabile cât şi regulilor fiscale, între acestea se manifestă şi numeroase *contradicţii.*

Reglementările contabile din ţara noastră (OMFP 1752/2005) prevăd ca evaluarea elementelor prezentate în situaţiile financiare să se facă conform contabilităţii de angajamente* şi următoarelor principii:

- principiul intangibilităţii bilanţului de deschidere;
- principiul continuităţii activităţii;
- principiul permanenţei metodelor;
- principiul prudenţei;
- principiul independenţei exerciţiului;
- principiul necompensării.
- principiul evaluării separate a elementelor de activ şi pasiv;
- principiul prevalenţei economicului asupra juridicului;
- principiul pragului de semnificaţie.

2.2.1. *Interpretarea principiului prudenţei prin prisma fiscalităţii*

În esenţă *principiul prudenţei* presupune o apreciere rezonabilă a faptelor, evenimentelor şi tranzacţiilor, astfel încât să se evite riscul de transfer în viitor a incertitudinilor prezentului. Aceasta înseamnă printre altele, luarea în considerare a tuturor veniturilor şi cheltuielilor viitoare, indiferent de sensul asupra rezultatului financiar (profit sau pierdere) care este influenţat, în anumite condiţii, de reglementări fiscale.

Exemplu : Neadmiterea la deducere, decât a unor provizioane şi în anumite limite, este răspunsul statului la încercarea agenţilor economici de a influenţa rezultatul financiar şi implicit impozitul pe profit, prin contabilizarea uneori supraevaluată a datoriilor cu valoare şi exigibilitate incertă.

Rezultă astfel, că *principiile contabile nu coincid întotdeauna cu regulile fiscale*, iar pentru respectarea imaginii fidele, agenţii economici trebuie să aplice cu discernământ principiul prudenţei. Aplicarea întocmai a *principiului prudenţei*, conduce uneori la un rezultat contabil, care nu este acceptat de fisc, acesta impunând determinarea unui rezultat fiscal, prin influenţarea celui contabil cu unele corecţii specifice extracontabile, realizate cu ocazia întocmirii *declaraţiilor de impunere.*

Conectarea contabilităţii la fiscalitate în ţara noastră are efecte şi în ceea ce priveşte înregistrarea în contabilitate a provizioanelor, care sunt consecinţa principiului prudenţei. Astfel, agenţii economici, datorită *deductibilităţii*, doar în anumite limite şi numai a unor categorii de provizioane, nu sunt interesaţi în constituirea decât a provizioanelor deductibile fiscal şi nici acestea întotdeauna, datorită neânţelegerii corecte, a lipsei de experienţă, dar mai ales a fricii aproape instinctive de a nu greşi faţă de fisc.

2.2.2. Interpretarea costului istoric prin prisma fiscalităţii

Începând cu anul 1994, normalizatorii români în domeniul contabilităţii au introdus în reglementările contabile *principiul costului istoric*. Conform acestuia, activele, datoriile şi capitalurile proprii se evaluează la intrarea în unitate la costul istoric şi rămân la această valoare denumită şi valoare de intrare până la ieşirea din întreprindere (consum, cesiune, etc.) scăzându-se din gestiune la aceeaşi valoare.

Implicaţiile fiscale ale principiului costului istoric pot fi puse în evidenţă dacă analizăm conţinutul valorii de intrare. De regulă, aceasta se compune din mai multe elemente, printre care se regăsesc şi *cheltuieli în sens contabil*, adică sume care au fost înregistrate sau puteau fi înregistrate în conturi de cheltuieli.

Dacă avem în vedere reglementările fiscale, când înregistrăm cheltuielile, ne interesează deductibilitatea acestora. Deoarece un *obiectiv al gestiunii fiscale* a întreprinderii este diminuarea sarcinii fiscale, sau dacă nu este posibil, amânarea ei în timp, atunci putem să ne propunem ca la

* *Contabilitatea de angajamente* prevede că efectele tranzacţiilor şi a altor evenimente să fie recunoscute atunci când acestea se produc şi nu pe măsură ce trezoreria sau echivalentul bănesc este încasat sau plătit, fiind înregistrate în contabilitate şi raportate în situaţiile financiare ale perioadei aferente.

intrarea în unitate, o parte cât mai mare din cheltuielile, care pot fi cuprinse în valoarea de intrare să fie deductibile, imediat prin considerarea lor ca fiind cheltuieli ale perioadei de gestiune. Neincluderea lor în cost ar însemna amânarea deductibilităţii până la ieşirea din gestiune, respectiv până la înregistrarea amortizării în cazul imobilizărilor (Istrate C., Fiscalitatea şi contabilitatea în cadrul firmei, Editura Polirom, 2000. pag.37).

2.2.3. Consecinţe fiscale ale principiului continuităţii activităţii

Implicaţiile fiscale ale principiului continuităţii activităţii apar cu ocazia repartizării cheltuielilor pe mai multe exerciţii, înregistrarea amortizărilor, provizioanelor, reportului rezultatelor etc.

Este cunoscut faptul că lipsa de continuitate înseamnă dizolvarea şi lichidarea firmei.

Sub *aspect contabil şi fiscal*, particularităţi în legătură cu lichidarea apar odată cu inventarierea şi consemnarea rezultatelor în contabilitate, deoarece după inventariere se vor înregistra cheltuieli şi venituri dintre care unele vor fi nedeductibile fiscal, respectiv neimpozabile. În acelaşi timp pot să apară şi diminuări sau creşteri ale taxei pe valoarea adăugată deductibile sau a celei colectate.

Toate acestea trebuie tratate în conformitate cu normele contabile şi fiscale. Deoarece după inventariere se va întocmi bilanţul, este preferabil ca înainte de sistematizarea posturilor acestuia să se întocmească o *declaraţie de impunere*, în care să se evidenţieze exact obligaţiile fiscale şi influenţa acestora asupra activelor, pasivelor şi rezultatelor financiare. Această declaraţie va avea în vedere eventuala *pierdere fiscală* care rămâne nerecuperată la data întocmirii bilanţului.

2.2.4. Efectele fiscale ale principiului independenţei exerciţiului

Principiul independenţei exerciţiului presupune a se lua în considerare toate veniturile şi cheltuielile aferente exerciţiului financiar, pentru care se face raportarea, fără a se ţine seama de data încasării creanţelor sau data plăţii datoriilor.

În ţara noastră, *exerciţiul contabil şi cel fiscal încep la 1 ianuarie şi se încheie la 31 decembrie,* cu toate că activităţile, procesele şi operaţiile economice se succed fără întrerupere, ceea ce presupune delimitarea acestora la nivelul anului calendaristic. Această operaţiune nu este simplă, deoarece unii indicatori ai activităţii se calculează lunar, alţii trimestrial, iar alţii anual. De asemenea, unele obligaţii fiscale şi sociale se calculează cumulat de la începutul anului şi se plătesc trimestrial, iar cea mai mare parte se calculează şi se plătesc lunar: (impozitul pe salarii, contribuţia la asigurările sociale, asigurările de sănătate, şomaj, etc).

Există şi elemente mai speciale, cum sunt *cheltuielile calculate, dar neplătite* (amortizări, provizioane, ajustări şi pierderi de valoare ale activelor) precum şi cheltuielile care se referă la alte perioade, care trebuie astfel grupate, încât să poată fi luate în considerare la calculul rezultatului financiar al lunilor în care se produc efectele lor, aşa cum şi veniturile trebuie să aparţină lunilor în care se fac eforturile pentru obţinerea acestora.

Exemplu: În cazul *provizioanelor pentru garanţii* de bună execuţie, a celor pentru *clienţii declaraţi falimentari* de tribunale, cheltuielile cu reparaţiile capitale la imobilizări, care trebuie repartizate pe mai multe exerciţii, etc. când momentul constituirii acestora nu corespunde cu cel al producerii riscului respectiv cheltuielile şi veniturile se înregistrează şi în alte exerciţii.

Din punct de vedere fiscal pentru cheltuielile cu reparaţiile capitale nu se acceptă deducerea lor în momentul efectuării cheltuielilor, ci numai ulterior, prin mecanismul cheltuielilor anticipate.

Din cele prezentate, ajungem la concluzia conform căreia, aplicarea principiului independenţei exerciţiului în evaluarea activelor şi datoriilor nu este simplă, iar de multe ori *intervenţia fiscalităţii antrenează neconcordanţe* între rezultatul contabil şi cel fiscal, motiv pentru care, *considerăm prioritare principiile contabile în faţa reglementărilor fiscale,* deoarece au la bază raţionamente profesionale, bazate pe standarde recunoscute la nivel internaţional.

2.2.5. Implicaţii fiscale generate de schimbarea metodelor contabile

Prin evaluare se determină valorile la care activele şi datoriile sunt evidenţiate în contabilitate, folosind metode recunoscute de normalizatorii contabili şi de fisc.

Atunci când activele şi datoriile sunt recunoscute de entităţi acestea trebuie evaluate la *costul lor*, respectiv, *valoarea justă* a contraprestaţiei oferite în cazul unui activ, sau primite în cazul unei datorii. *Valoarea justă* a contraprestaţiei oferite, sau primite este în mod normal determinabilă prin referire la preţul de tranzacţionare sau alte preţuri de piaţă. În cazul în care, preţurile de piaţă nu sunt determinate credibil, valoarea justă a unei contraprestaţii este estimată ca suma tuturor plăţilor, sau încasărilor viitoare actualizate .

Pentru determinarea valorii juste, se pot folosi metode specifice, care conform *principiului permanenţei metodelor*, trebuie menţinute o perioadă cât mai lungă, pentru a se asigura comparabilitatea în timp a informaţiilor contabile. *Schimbarea metodelor* şi a politicilor contabile este permisă doar dacă: sunt cerute de lege, de un standard contabil, sau au ca rezultat informaţii mai relevante sau mai credibile referitoare la operaţiunile ce au avut loc. Atunci când metodele contabile *au fost schimbate* în cursul exerciţiului, trebuie *menţionată schimbarea şi prezentate influenţele asupra rezultatului în notele explicative*, la situaţiile financiare. Astfel, utilizatorii pot aprecia dacă noua politică contabilă a fost aleasă în mod adecvat, precum şi efectul modificării metodei asupra rezultatelor curente şi reportate, dar şi tendinţa reală a rezultatelor activităţii în viitor. Fără ca normele contabile din România să fi rezolvat, problematica *schimbării de metodă*, din contabilitatea internaţională *se disting* următoarele *categorii de schimbări*:[*] schimbarea metodelor contabile şi a evaluărilor contabile; schimbarea modalităţilor de aplicare a metodelor determinate de corectarea erorilor; schimbarea opţiunilor fiscale.

Schimbarea de metodă, în toate cazurile în care are incidenţă semnificativă asupra conturilor anuale ale exerciţiilor anterioare, celor în care se constată modificarea sau ale exerciţiilor ulterioare, se impune un tratament adecvat. În acest sens, în *notele explicative*, trebuie menţionat: *felul incidenţei; valoarea acesteia; cauzele modificării.*

Anumite schimbări impun şi un tratament contabil adecvat, realizat de regulă în exerciţiu în care se constată modificarea, prin afectarea rezultatului excepţional, sau a rezervelor în concordanţă cu obiectivele gestiunii întreprinderii, care pot fi după caz, de minimizare sau maximizare a activelor nete şi a profitului .

Schimbarea evaluărilor contabile poate fi făcută atunci când noua metodă este impusă de un text legal, sau din iniţiativa întreprinderii justificată prin căutarea *imaginii fidele*.

Orice modificare a *evaluării contabile* trebuie contabilizată la nivelul rezultatului activităţii curente, pe feluri de cheltuieli şi venituri ale întreprinderii, influenţând:exerciţiul în care modificarea a avut loc, dacă aceasta nu afectează decât acest exerciţiu; exerciţiile anterioare, dacă acestea sunt afectate.

Schimbările care intervin în *modalităţile de aplicare a regulilor şi metodelor contabile,* nu antrenează nici o schimbare în soldurile de deschidere, deoarece circumstanţele care motivează modificarea sunt noi şi au luat naştere în cursul exerciţiului în care au avut loc, deci au fost constatate.

Schimbarea opţiunilor fiscale are în vedere: introducerea sau renunţarea la *unele categorii de impozite şi taxe*; reducerea sau majorarea unor cote de impozitare; acordarea unor facilităţi fiscale pentru unele activităţi, sectoare, sau agenţi economici. Prin aceste *opţiuni* guvernul poate promova investiţiile, sau consumul în unele sectoare ale economiei, sau reducerea acestora în alte sectoare sau domenii de activitate.

În concluzie schimbarea metodelor contabile antrenează implicaţii fiscale ce pot fi influenţate de stat prin opţiuni fiscale.

2.2.6. *Interpretarea principiului prevalenţei economicului în faţa juridicului, în relaţie cu fiscalitatea*

[*] Ristea M.,Contabilitatea între fiscal şi gestionar, Editor Tribuna Economică, 1998, pag.12.

Modalităţile concrete de aplicare a principiilor contabile în cadrul unei contabilităţi dependente de fiscalitate, generează un anumit *raport între realitatea economică şi apartenenţă juridică* a reflectării acestora în contabilitate.

Reglementările contabile, armonizate cu Standardele Internaţionale de Raportare Financiară, impun ca evenimentele şi tranzacţiile să fie contabilizate şi prezentate în situaţiile financiare, în concordanţă cu realitatea economică şi nu doar cu forma lor juridică, deoarece fondul tranzacţiilor, sau a altor evenimente nu este întotdeauna în concordanţă cu ceea ce *transpare* din forma lor juridică sau convenţională. Această prioritate caracterizează *sistemul de contabilitate anglo-saxon*, în cadrul căruia: normele şi reglementările fiscale nu exercită nici o influenţă asupra contabilităţii;

- nu există plan contabil general precis şi rigid pe care întreprinderile să-l aplice; utilizatorii principali ai informaţiilor contabile sunt investitorii; oferă entităţilor o mare libertate în prezentarea situaţiilor financiare anuale, sub rezerva ca ele să prezinte *imaginea fidelă* a situaţiei economice şi financiare pentru ca informaţiile să permită utilizatorilor luarea celor mai *raţionale decizii*.

În opoziţie cu sistemul anglo-saxon se află *sistemul contabil_continental*, care nu dispune de un cadru conceptual de contabilitate, iar normele şi reglementările fiscale exercită o influenţă semnificativă asupra contabilităţii; informaţia contabilă fiind puternic influenţată de conţinutul juridic al evenimentelor şi tranzacţiilor.

Acceptarea sau neacceptarea priorităţii realităţii economice în faţa apartenenţei juridice conduce la interpretarea diferită a principiului fundamental al contabilităţii, cel de imagine fidelă.

Imaginea fidelă pentru *anglo-saxoni* se caracterizează prin primatul realităţii economice în faţa formei juridice, aplicându-se cu succes în acele ţări în care a avut loc deconectarea contabilităţii de fiscalitate, iar situaţiile financiare reprezintă o sinteză a contabilităţii financiare şi a celei de gestiune.

Interpretarea continentală a imaginii fidele consacră primatul *apartenenţei juridice* asupra realităţii economice, ceea ce presupune ca imaginea oferită de conturi să fie conformă cu regulile şi procedurile juridice în vigoare, aceasta însemnând respectarea tuturor principiilor acceptate, precum şi a dispoziţiilor de natură a influenţa dreptul de proprietate.

Chiar dacă în ultimul timp se constată o apropiere între cele două sisteme *interpretarea principiului imaginii fidele, rămâne principalul obstacol în calea armonizării contabile internaţionale.*

2.3. Evaluarea activităţilor obişnuite, evenimentelor extraordinare, erorilor fundamentale şi estimărilor contabile

Politicile contabile, în general exprimă principii fundamentale, convenţii, reguli şi practici specifice adoptate de o întreprindere în pregătirea şi prezentarea documentelor financiare de sinteză. Aceste politici vizează printre altele: activităţile curente; evenimentele extraordinare; erorile fundamentale; estimările contabile.

Activităţile curente (obişnuite) sunt activităţile desfăşurate de întreprindere, ca parte a obiectului de activitate şi cele adiţionale, în care se implică întreprinderea pentru dezvoltarea activităţilor de bază, sau derivând din acestea. Teoretic, toate veniturile şi cheltuielile incluse în determinarea rezultatului din exploatare, sunt realizate în cursul desfăşurării de către întreprindere a activităţilor curente. Activităţile curente privesc activităţile de exploatare şi financiare.

Evenimentele extraordinare sunt veniturile şi cheltuielile rezultate din evenimente, sau tranzacţii ce sunt total diferite de activităţile obişnuite ale întreprinderii care nu au caracter frecvent sau regulat şi nu depind de voinţa noastră (ex. calamităţi naturale).

Modalitatea prin care se stabileşte dacă un eveniment, sau o tranzacţie se delimitează clar de activităţile curente, este determinată de *natura evenimentului*, sau a tranzacţiei aferente activităţii desfăşurate în mod curent de întreprindere, mai degrabă decât frecvenţa cu care se aşteaptă ca aceste evenimente să aibă loc. Prin urmare, un eveniment, sau o tranzacţie poate fi extraordinară pentru o

întreprindere, dar nu şi pentru alta, datorită diferenţelor dintre activităţile obişnuite ale respectivelor întreprinderi.

Erorile fundamentale sunt greşelile descoperite în perioada curentă şi care reprezintă un prag de semnificaţie important, astfel încât situaţiile financiare corespunzătoare uneia, sau mai multor perioade anterioare, nu mai pot fi considerate ca prezentând încredere la data emiterii lor.

Erorile ce apar în pregătirea situaţiilor financiare corespunzătoare uneia, sau mai multor perioade anterioare pot fi descoperite în perioada curentă. Acestea sunt consecinţa următoarelor cazuri: un calcul matematic greşit;greşeli în aplicarea metodelor contabile;interpretări greşite a evenimentelor, fraudelor, sau omisiunilor.

Corectarea acestor erori este inclusă de obicei în determinarea rezultatului contabil şi fiscal corespunzător perioadei curente. Atunci când o eroare are un efect semnificativ asupra situaţiilor financiare corespunzătoare uneia, sau mai multor perioade de gestiune, astfel încât acestea nu mai sunt credibile, ele se numesc *erori fundamentale*.

Erorile constatate în perioadele anterioare, trebuie corectate prin recalcularea informaţiilor corespunzătoare perioadelor precedente, inclusiv a influenţelor fiscale în scopul înlesnirii realizării de comparaţii. Trebuie făcută distincţie între corectarea erorilor fundamentale şi schimbarea estimărilor contabile.

Estimările contabile sunt prin natura lor aproximări ce necesită revizuire, pe măsură ce alte noi informaţii devin cunoscute.

Efectul schimbării unei estimări contabile trebuie reflectat în aceleaşi situaţii financiare, în care s-a inclus anterior estimarea iniţială cu referire la: perioada în care are loc schimbarea; dacă afectează numai această perioadă sau orice perioadă viitoare;

Suma corespunzătoare unei corectări aduse unei erori fundamentale înregistrate într-o perioadă anterioară, trebuie reflectată prin ajustarea soldului de deschidere a rezultatului reportat.

Situaţiile financiare incluzând informaţiile comparative din perioadele anterioare, sunt prezentate ca atunci când eroarea fundamentală ar fi fost corectată în perioada în care a fost făcută.

Întreprinderile trebuie să prezinte în cadrul *situaţiilor financiare (*IAS nr. 8 revizuit*)* următoarele *aspecte* privind *erorile şi corecţiile:*

- natura erorilor fundamentale;
- valoarea corecţiei aduse perioadei curente şi fiecărei perioade anterioare prezentate în cadrul situaţiilor comparative;
- valoarea corecţiei corespunzătoare perioadelor anterioare celor incluse în cadrul informaţiilor comparative;
- dacă informaţiile comparative au fost recalculate, respectiv specificarea faptului că această recalculare este imposibilă.

Suma corespunzătoare corectării unei erori fundamentale trebuie inclusă în determinarea rezultatului net, corespunzător perioadei curente.

În concluzie erorile contabile descoperite trebuie corectate în perioada curentă, prezentate în notele explicative împreună cu implicaţiile fiscale generate.

2.4. Efectele modificării politicilor contabile asupra evaluării activelor şi datoriilor

Politicile contabile ale unei întreprinderi trebuie păstrate, în general de la o perioadă de gestiune la alta, pentru a permite utilizatorilor identificarea tendinţei în ceea ce priveşte:

- evoluţia poziţiei financiare a întreprinderii;
- performanţele economico - financiare;
- evoluţia fluxurilor de numerar (trezorerie);
- compararea situaţiilor financiare de la un exerciţiu financiar la altul.

Modificarea politicilor contabile se poate face doar dacă este cerută de: statut, actul constitutiv, sau de un organism de elaborare a standardelor contabile, respectiv dacă această

modificare are ca rezultat o prezentare mai adecvată, relevantă şi credibilă a evenimentelor, sau tranzacţiilor în cadrul situaţiilor financiare anuale.

Modificarea politicilor contabile poate fi aplicată atât *retrospectiv cât şi prospectiv.*

Când o schimbare în cadrul unei politici contabile are un *efect semnificativ* asupra perioadei curente, sau poate avea efecte semnificative asupra perioadelor ulterioare în cadrul situaţiilor financiare se vor prezenta următoarele *informaţii:*

- *motivele schimbării;*
- *valoarea ajustării* pentru perioada curentă şi pentru toate perioadele prezentate;
- *suma corespunzătoare ajustărilor* efectuate în perioadele anterioare celor incluse în informaţiile comparative;
- faptul că *informaţiile comparative au fost recalculate* sau că acest lucru este imposibil.

În situaţia modificării politicilor contabile *evaluarea posturilor* din conturile anuale trebuie efectuată cu respectarea următoarelor *cerinţe*:

a) evaluarea *imobilizărilor corporale şi a stocurilor* a căror utilizare este limitată în timp, se efectuează pe baza *valorii de înlocuire;*

b) evaluarea *capitalurilor proprii* se va face ţinând cont de evoluţia indicelui preţurilor (de inflaţie);

c) *reevaluarea imobilizărilor corporale* se va face potrivit metodelor alese, fiind obligatorie precizarea în notele explicative a valorii reţinute pentru posturile afectate din bilanţ şi cele din contul de profit şi pierderi.

Diferenţele dintre valoarea rezultată prin aplicarea metodei alese şi costul de achiziţie[1], sau cel de revenire[2] vor fi *interpretate fiscal* în anexă, sau notele explicative cu precizarea următoarelor *aspecte:*[3]

- *valoarea rezervei la începutul anului;*
- *diferenţele transferate la rezerve* în cursul exerciţiului;
- *valorile trecute la capital*, sau transferate în alt mod din rezerva de reevaluare în cursul exerciţiului cu indicarea naturii transferului;
- *valoarea rezervei din reevaluare la sfârşitul exerciţiului.*

2.5. Evaluarea activelor şi datoriilor financiare în relaţie cu fiscalitatea

În conformitate cu IAS 39 *"Instrumente financiare*: *Recunoaştere şi evaluare* "; *evaluarea activelor şi datoriilor financiare* poate fi abordată ca:

- evaluare iniţială;
- evaluare ulterioară.

Evaluarea iniţială presupune recunoaşterea pentru prima dată a activului sau datoriei, la *valoarea justă* a contraprestaţiei oferite în cazul unui activ, sau primite în cazul unei datorii .

Privite sub aspectul *evaluării ulterioare,* activele financiare sunt clasificate în patru *categorii:*

- împrumuturi şi creanţe create de întreprindere, dar nedeţinute în scopul tranzacţionării;
- investiţii păstrate până la scadenţă;
- active financiare disponibile pentru vânzare;
- active financiare deţinute în scopul tranzacţionării.

Din momentul în care au fost recunoscute iniţial de către întreprindere, *activele financiare* trebuie evaluate la *valoarea lor justă*. Atunci când valoarea justă a unui activ financiar este *negativă* acesta trebuie contabilizat ca o datorie . *Creanţele pe termen scurt,* fără o rată a dobânzii stabilită, sunt în mod normal evaluate la valoarea iniţială, în afara cazului în care efectul atribuirii dobânzii

---

[1] *Costul de achiziţie este format din preţul de cumpărare, cheltuielile de transport, aprovizionare, taxele nerecuperabile şi alte cheltuieli necesare achiziţiei;*

[2] *Costul de revenire se obţine adăugând la preţul de achiziţie al materiilor prime şi materialelor costurile directe repartizabile asupra produsului*

[3] Ristea M.- Contabilitatea şi fiscalitatea întreprinderii, Editura Tribuna Economică , 1995, pag. 53

va fi semnificativ. *Împrumuturile şi creanţele,* care nu sunt păstrate pentru tranzacţionare sunt evaluate la nivelul costului amortizat.

ÎNTREBĂRI RECAPITULATIVE

1. Cum definiți evaluarea?
2. Care sunt criteriile de bază ale evaluării?
3. Prezentați parametrii evaluării în contabilitate.
4. Interpretați principiul prudenţei prin prisma fiscalităţii.
5. Prezentați consecinţe fiscale ale principiului continuităţii activităţii.
6. Care sunt implicaţiile fiscale generate de schimbarea metodelor contabile.
7. Valoarea contabilă reprezintă:
    a) echivalentul valoric, pe care întreprinderea acceptă să-l plătească, pentru a dobândi la nivelul preţurilor prezente, un bun similar cu cel delimitat ca obiect al evaluării
    b) expresia monetară la care este înregistrat un activ în bilanţ, după deducerea tuturor deprecierilor (amortizării, ajustări de valoare, diferenţe de preţ , etc.)
    c) expresia monetară a activelor şi datoriilor la data intrării în unitate, fiind denumită şi cost istoric.
8. Valoarea reziduală reprezintă:
    a) valoarea netă pe care o întreprindere estimează să o obţină, prin cedarea unui activ la încheierea duratei sale de utilizare, după deducerea cheltuielilor aferente cedării
    b) suma pe care întreprinderea se aşteaptă să o recupereze din utilizarea viitoare a unui activ, inclusiv valoarea sa reziduală în momentul înstrăinării
    c) valoarea actualizată a fluxurilor de numerar viitoare, estimate din utilizarea continuă a unui activ şi din cedarea sa la sfârşitul duratei de viaţă utile
9. Activităţile desfăşurate de întreprindere, ca parte a obiectului de activitate şi cele adiţionale, în care se implică întreprinderea pentru dezvoltarea activităţilor de bază, sau derivând din acestea sunt:
    a) Activități curente
    b) Evenimente extraordinare
    c) Erori fundamentale
10. În conformitate cu IAS 39 “Instrumente financiare: Recunoaştere şi evaluare “, evaluarea activelor şi datoriilor financiare poate fi abordată ca:
    a) evaluare iniţială;
    b) evaluare ulterioară.
    c) evaluare justă

CAPITOLUL 3

CONTABILITATEA ŞI FISCALITATEA EVENIMENTELOR ŞI TRANZACŢIILOR PRIVIND CAPITALURILE

3.1. Conceptul de capital şi implicaţiile fiscale ale resurselor de finanţare stabile

Capitalul în general exprimă resursele de finanţare stabile, durabile şi permanente ale unei entităţi, pe termen lung (>1an).

Sub aspectul naturii şi al apartenenţei (provenienţei) capitalul poate fi structurat astfel:

- capital propriu (activ net contabil);
- provizioane;
- datorii pe termen lung.

Capitalul propriu, este reprezentat de dreptul acţionarilor şi asociaţilor (interesul rezidual) în activele entităţii după scăderea tuturor datoriilor. Este evidenţiat prin sumele nedatorate terţilor la sfârşitul exerciţiului financiar şi aparţinând de drept deţinătorilor de acţiuni şi părţi sociale sub *forma:* - resurselor cu care au contribuit proprietarii de capital;

- profitului capitalizat;
- rezervelor ce reprezintă alocarea rezultatului reportat;
- rezervelor ca ajustări pentru menţinerea nivelului capitalului.

Implicaţiile fiscale în contabilitatea capitalului sunt generate atât de aporturile iniţiale de capital; cât şi de majorările ulterioare ale acestuia.

Aporturile de capital sunt reprezentate prin bunurile şi valorile pe care acţionarii şi asociaţii le transferă în proprietatea societăţii, în contrapartidă cu acţiunile şi părţile sociale pe care le deţin.

Dacă avem în vedere *natura aporturilor*, acestea pot fi clasificate astfel[*]:

- *aporturi în numerar* (lei şi devize) virate în conturile bancare ale entităţii;
- *aporturi în natură* sub forma: imobilizărilor corporale şi necorporale; stocuri de materii prime, materiale,etc.; evaluate de experţii de specialitate, alţii decât administratorii societăţii;
- *aporturi intelectuale,* reprezentând cunoştinţe de specialitate utile pentru buna desfăşurare a activităţilor curente şi viitoare.

Din punct de vedere fiscal, literatura de specialitate cunoaşte trei *categorii* de aporturi:

- *aporturi simple,* realizate de asociaţi, sau acţionari, în schimbul părţilor sociale, sau acţiunilor, fiind supuse riscurilor sociale, în sensul de a pierde integral sau parţial aportul;
- *aporturi cu titlu oneros,* remunerate în contrapartidă cu diminuarea riscurilor întreprinzătorilor, constituind în realitate vânzări de acţiuni sau părţi sociale.
- *aporturi mixte* remunerate o parte ca aporturi simple iar o altă parte ca aporturi cu titlu oneros.

Criteriul principal pentru alegerea resurselor de finanţare este *rentabilitatea*, în sensul de a investi în proiecte, ale căror rate de rentabilitate să fie mai mari decât costul capitalului mobilizat, pentru finanţarea proiectelor respective. Este cunoscut faptul că majoritatea entităţilor, în special cele mici, au dificultăţi în a-şi procura resurse de finanţare externe, motiv pentru care acţionarii sau asociaţii pun la dispoziţia propriilor firme, disponibilităţi băneşti sub forma împrumuturilor temporare. Acestea reprezintă o datorie a entităţii, identică cu situaţia în care s-ar apela la resurse financiare externe de la terţi. Când soldul datoriilor entităţii faţă de acţionari rezultat din astfel de împrumuturi este superior capitalului vărsat (ct. 1012) demonstrează că nivelul capitalului social este mult sub nevoia de finanţare a activelor patrimoniale ale întreprinderii.

Din punct de vedere *fiscal* această modalitate de creditare nu este interzisă, creditul fiind mai ieftin decât dacă s-ar apela la credite bancare sau s-ar depune aporturi suplimentare la capitalul social, întrucât majoritatea acţionarilor nu solicită dobânzi firmelor pentru astfel de împrumuturi ce ar genera cheltuieli, singura lor satisfacţie fiind asigurarea resurselor de finanţare pentru propria firmă. Dacă acţionarii sau asociaţii ar solicita dobânzi pentru creditele acordate propriilor firme, acestea vor fi deductibile fiscal cu condiţia impozitării cu 16% prin reţinere la sursă pentru partea care nu depăşeşte dobânzile active medii ale băncilor comerciale comunicat de Banca Naţională[*].

Creşterea capitalului social prin: *aporturi în numerar sau în natură, capitalizarea rezultatelor, compensaţii cu datorii exigibile* etc., urmăreşte:

- consolidarea situaţiei financiare;
- autonomia financiară;

---

[*] Ana Stoian, Contabilitatea şi Fiscalitatea Societăţilor Comerciale, Editura Infomedica, 1997, pag.56.

[*] Legea nr. 343/2006 pentru modificarea şi completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, publicată în M.Of. nr. 662/01.08.2006

- creşterea resurselor de finanţare;
- crearea unei imagini favorabile în faţa terţilor.

Consecinţele fiscale ale majorării capitalului se regăsesc sub forma taxelor ce trebuie plătite la Registrul Oficiului Comerţului, Notariate, Monitorul Oficial, etc., acestea diminuând trezoreria unităţii. Aporturile de capitaluri proprii, prin operaţii interne, (încorporarea rezervelor, profituri etc.) *consolidează autonomia financiară* a întreprinderii, modificând structura de finanţare în favoarea finanţării proprii.

Efectele fiscalităţii asupra capitalurilor sunt completate cu impozitul pe dividende, pe care întreprinderea trebuie să-l plătească înaintea achitării propriuzise a dividendelor. Acest impozit este considerat un element descurajator, ce majorează costul finanţării prin capitaluri proprii.

Sub *aspect contabil, capitalurile reprezintă o structură informaţional-contabilă* prin care se delimitează sursele de finanţare stabile, constituite ca activ patrimonial al entităţii economice. Această structură se regăseşte sub denumirea de *capitaluri permanente*, fiind componenta de bază a echilibrului bilanţier, destinat a finanţa într-o manieră durabilă activitatea entităţii.

Capitalurile permanente finanţează toate activele imobilizate şi partea structurală (cvasipermanentă) a necesarului de fond de rulment (activul circulant de exploatate diminuat cu datoriile de exploatare).

Determinarea mărimii *optime* a capitalurilor permanente constituie o problemă foarte importantă în gestiunea financiar – patrimonială a entităţii, întrucât o eventuală ineficienţă a resurselor de lungă durată influenţează solvabilitatea, lichiditatea şi rentabilitatea entităţii.

O entitate economică nu poate să funcţioneze fără existenţa capitalurilor proprii, ele fiind necesare pentru suportarea riscului economic pe care creditorii nu vor accepta să şi-l asume.

În funcţie de provenienţă şi apartenenţa sa, capitalul unei entităţii economice poate fi structurat astfel:

a. Capital propriu;
b. Provizioane;
c. Datorii pe termen lung.

Capitalul propriu este partea de capital pusă la dispoziţia entităţii de către proprietari (întreprinzători individuali, asociaţi sau acţionari), aparţinând de drept acestora.

Componenţa capitalului propriu este următoarea:

a. capital social subscris (vărsat şi/sau nevărsat);
b. prime de capital;
c. rezerve;
d. rezerve din reevaluare;
e. rezultatul reportat;
f. rezultatul exerciţiului.

Capitalurile proprii sau *activul net* se calculează ca diferenţă între totalul activelor şi totalul datoriilor conform relaţiei:

Capital propriu (Activ net) = Total active – Total datorii

Această ecuaţie bilanţieră poate fi interpretată ca exprimând drepturile proprietarilor asupra activului entităţii, după deducerea datoriilor reprezentând interesul rezidual al acţionarilor în activele entităţii.

Provizioanele au ca obiect acoperirea pierderilor sau cheltuielilor viitoare care la data încheierii exerciţiului financiar sunt posibile dar nedeterminate.

Potrivit OMFP nr. 1752/2005[*] provizioanele se constituie pentru elemente cum sunt:

a) litigii, amenzi şi penalităţi, despăgubiri, daune şi alte datorii incerte;

b) cheltuielile legate de activitatea de service în perioada de garanţie şi alte cheltuieli privind garanţia acordată clienţilor;

c) acţiunile de restructurare, pensii şi obligaţii similare, impozite şi alte provizioane.

[*] Ordin pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Directivele europene, modificat şi completat prin PMEF nr. 2374/2007, publicat în Mo.Of. nr. 25/14.01.2008

Provizioanele nu trebuie confundate cu rezervele, ele se constituie prin afectarea cheltuielilor nefiind dependente de rezultatul activităţii iar când devin fără obiect se anulează transferându-se la venituri.

Datoriile pe termen lung sunt resurse externe atrase pentru finanţarea activităţii pe o perioadă, de obicei, mai mare de un an, componenţa lor fiind:

a) împrumuturile din emisiunea de obligaţiuni;

b) împrumuturile bancare pe termen lung;

c) datorii ce privesc imobilizările financiare;

d) dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor pe termen lung.

Există însă şi cazuri atipice de capitaluri proprii reprezentate de p*atrimoniul privat şi public al statului* aflat în proprietatea şi respectiv administrarea regiilor autonome înfiinţate în domenii de interes public.

Patrimoniul regiei se compune din:

a) patrimoniul propriu al regiei format din bunurile care la data constituirii acesteia trec efectiv în proprietatea regiei autonome;

b) patrimoniul public constituit din bunurile proprietate publică pe care regia le are în administrare, care potrivit art.135, alin.(5) din Constituţia României sunt inalienabile şi se evidenţiază în mod distinct în patrimoniul regiei[*].

3.2. Evaluarea şi modificarea capitalului social

Capitalul social reprezintă expresia valorică a totalităţii aporturilor asociaţilor sau acţionarilor persoane fizice şi/sau juridice care participă la constituirea entităţii economice. Aportul poate avea ca obiect fie o sumă de bani, fie un bun al asociatului, care prezintă interes pentru activitatea entităţii.

Pe parcursul existenţi entităţii, capitalul social poate fi modificat ca urmare a operaţiilor de majorare (creştere) sau reducere (micşorare) de capital. Fiind un capital investit, aşa cum se afirmă în contabilitatea anglo-saxonă, capitalul social reprezintă creanţe reziduale, în sensul că aparţin proprietarilor, acţionarilor sau asociaţilor de drept.

Capitalul social se împarte în capital subscris nevărsat şi capital subscris vărsat, acesta împărţindu-se în acţiuni sau părţi sociale în raport cu natura juridică sau economico-financiară a entităţii.

Acţiunea reprezintă o fracţiune a capitalului, fiind un titlu cu valoare negociabil, propriu societăţilor pe acţiuni şi în comandită pe acţiuni. Din punct de vedere juridic acţiunea este un titlu de credit constatator al drepturilor şi obligaţiilor care decurg din calitatea de acţionar.

Conform Legii nr. 31/1990[*], acţiunile pot fi la purtător sau nominative în raport de poziţia acţionarilor, iar în raport de distribuirea dividendelor şi dreptul de vot, acţiunile se diferenţiază în acţiuni preferenţiale şi acţiuni ordinare.

Un aspect deosebit de important din punct de vedere contabil al capitalului social în reprezintă *evaluarea* acestuia. Capitalurile unei entităţi economice se evaluează şi se înregistrează în contabilitate la *valoarea nominală.* Pentru capitalul social, o asemenea valoare este dată de acţiunile şi părţile sociale, în calitatea lor de titluri de valoare. Evaluarea capitalului social la valoarea nominală impune calcularea şi evidenţierea distinctă a primelor de capital (prime de emisiune, de fuziune şi de aport).

Valoarea nominală reprezintă echivalentul valoric pe care acţionarii sau asociaţii dispuşi să o achite în cadrul unei fracţiuni a capitalului social, echivalentul unei acţiuni sau părţi sociale.

Acesta se poate determina pe baza relaţiei de calcul:

Capital social = (Nr. Acţiuni/Părţi sociale) x Valoare nominală

[*] Dumitru M., Atanasiu P şi colectiv – Contabilitate financiară, Editura Alma Mater, Cluj Napoca, 2007, p.84

[*] Legea privind constituirea societăţilor comerciale, modificată şi completată prin Legea nr. 441/2006

Deoarece acţiunile prin care este reprezentat capitalul social sunt titluri de valoare negociabile, în sistemul de gestiune financiară a entităţii, valorii nominale i se asociază şi alte categorii de valori, cum sunt:

a) Valoarea de piaţă;

b) Valoarea de rentabilitate;

c) Valoarea patrimonială;

Valoarea de piaţă este o valoare de cumpărare-vânzare a acţiunilor, în urma unei tranzacţii pe o piaţă activă stabilită de regulă, prin negociere pe baza raportului dintre cerere şi ofertă, raport numit cotaţie. Preţul de piaţă al unei acţiuni, este determinat de: dividendele aşteptate de acţionari; stabilitatea financiară a entităţii; situaţia activului entităţii; situaţia generală a pieţei de capital şi rata dobânzii opozabilă pieţei financiar-bancare.

Valoarea de rentabilitate este o valoare bazată pe rezultatul entităţii. Aceasta poate îmbrăca două forme:

a) Valoarea financiară a acţiunii (VF) reprezintă echivalenţa valorii, care plasată pe o piaţă financiară la o anumită rată a dobânzii generează un venit anual egal cu dividendul acţiunii (D), conform relaţiei:

$$VF = D/R$$

unde:

VF – valoarea financiară a acţiunii;

D – dividendul;

R – rata dobânzii pe piaţa aplicată unei investiţii alternative

b) Valoarea de randament a acţiunii (VR) reprezintă valoarea corespunzătoare profitului net pe o acţiune care se poate capitaliza în cursul unui exerciţiu financiar, la o rată medie a dobânzii, conform relaţiei de calcul:

$$VR = P/R$$

unde: VR – valoarea de randament a acţiunii;

P – profitul net aferent unei acţiuni;

R – rata dobânzii pe piaţa financiară.

Valorile patrimoniale denumite şi ***valori de activ net*** sau ***de interes rezidual*** constau în calculul valorii titlurilor pornind de la valorile contabile prezentate în situaţiile financiare anuale (bilanţ) raportată la numărul de acţiuni sau părţi sociale.

Valoarea matematică contabilă sau *valoarea intrinsecă* a titlurilor se determină ca raport între capitalurile proprii (activul net şi numărul de acţiuni).

VMC = *Capitalurile proprii/Numărul de acţiuni ce compun capitalul*

sau

VMC = ANC/Numărul de acţiuni

ANC = Capitaluri proprii – Active fictive

Activele fictive sunt reprezentate de: cheltuielile de constituire, activele de regularizare şi primele privind rambursarea obligaţiunilor.

Dacă valoarea matematică a unei acţiuni se compara cu valoarea de piaţă, rezultatul obţinut reprezintă un indicator al încrederii pe care o au investitorii în capacitatea managerială a entităţii. Astfel că, în cazul în care valoarea de piaţă este mai mare decât valoarea contabilă, situaţia entităţii poate fi considerată ca bună.

Valoarea de lichidare a titularilor (valoarea casată) este cea care rezultă din vânzarea forţată a entităţii, întru-un interval scurt de timp.

Capitalul social ca şi componentă a capitalurilor proprii se formează şi se modifică sub influenţa unor operaţiuni de natură tehnică, juridică, economică şi financiară în urma cărora se evaluează, structurează şi angajează juridic aporturile în numerar şi în natură aduse de proprietari.

Constituirea şi modificarea capitalului social se realizează pe baza actelor constitutive ale entităţilor necotate pe piaţa de capital sau prin mecanismele de finanţare sub forma ofertelor publice de vânzare a acţiunilor pentru entităţile cotate pe piaţa de capital.

În *contabilitatea* entităţilor reflectarea operaţiunilor economice aferente constituirii şi mişcărilor de capital se efectuează în conformitate cu reglementările contabile conforme cu Directivele Europene, respectiv OMFP nr. 1752/2005, cu modificările şi completările ulterioare, respectiv Legea nr. 571/2003 – Codul Fiscal actualizat la zi.

Din punct de vedere contabil, capitalul social se menţine la *costul istoric*, nefiind supus reevaluării, iar evidenţa analitică se ţine pe fiecare acţionar în parte.

Modificarea capitalului social al unei entităţi economice este atributul Adunării Generale a acţionarilor sau asociaţilor în urma publicării în Monitorul Oficial al României.

Majorarea capitalului social poate avea loc prin emisiunea de acţiuni noi sau prin majorarea valorii nominale a acţiunilor existente în schimbul unor noi aporturi în numerar şi/sau în natură, fără a prezenta particularităţi pentru înregistrarea în contabilitate. Această modalitate duce la o sporire efectivă a capitalului entităţii fiind agreată, deoarece este mai eficientă decât angajarea de credite bancare ori de împrumuturi obligatare. De asemenea, majorarea capitalului social al unei entităţi poate avea loc şi prin modificări structurale, interne a unor elemente ce aparţin capitalurilor proprii, fără a fi modificată dimensiunea acestora din urmă.

Reducerea capitalului social se poate efectua prin[*]:

a) micşorarea numărului de acţiuni sau părţi sociale;

b) reducerea valorii nominale a acţiunilor sau a părţilor sociale;

c) dobândirea propriilor acţiuni, urmată de anularea lor.

Capitalul social mai poate fi diminuat, atunci când diminuarea acestuia nu este motivată de pierderi prin:

a) scutirea totală sau parţială a acţionarilor/asociaţilor de vărsăminte datorate;

b) restituirea către acţionari/asociaţi a unei cote părţi din aporturi proporţională cu reducerea capitalului social şi calculată egal pentru fiecare acţiune sau parte socială;

c) alte procedee prevăzute de lege.

Reducerea capitalului social poate fi făcută numai după trecerea a două luni din ziua în care hotărârea a fost publicată în Monitorul Oficial al României.

3.3. Costurile tranzacţionării şi transparenţei fiscale a capitalurilor

Emiterea sau achiziţionarea de elemente de natura capitalurilor, denumite *instrumente de capital*[*], generează pentru întreprindere diverse *costuri,* cum sunt:

- costurile de înregistrare;
- comisioanele şi taxele plătite consultanţilor din domeniile legislativ, contabil şi alte domenii strict profesionale;
- costuri interne (ex. cele cu managementul).

Sunt considerate ***costuri ale unei tranzacţii*** de capital emisiunea şi achiziţia de instrumente de capital, atunci când se generează creşterea sau scăderea netă a capitalului propriu. Acestea trebuie contabilizate ca *deduceri* din capitalul propriu, scăzând orice impozit pe venit aferent. Costurile aferente tranzacţiilor nereuşite (eşuate) nu vor afecta capitalul propriu, fiind contabilizate la cheltuieli.

Costurile de tranzacţionare contabilizate ca *deduceri* din capitalurile proprii, trebuie prezentate separat, în cadrul situaţiilor financiare.

Nu sunt considerate costuri ale unei tranzacţii de capital:

- costurile de cotare a acţiunilor la bursă, inclusiv de ofertare secundară a acestora;
- costurile de devizare a acţiunilor sau dividendelor.

---

[*] Legea nr. 31/1990, legea societăţilor comerciale, completată şi modificată prin Legea nr. 441/2006, publicată în M. Of. nr. 955/28.11.2006

[*] Vezi Standardele Internaţionale de Contabilitate 2001, IAS 32 – Instrumente financiare – prezentare şi descriere, pag. 747.

Achiziţia, sau revânzarea ulterioară de către o întreprindere a propriilor sale instrumente de capital nu dau naştere nici unui câştig şi nici unei pierderi. Astfel, rezultatul net al perioadei nu trebuie afectat de tranzacţiile de vânzare – cumpărare, care implică instrumente proprii de capital.

Costurile de tranzacţionare, ocazionate de completarea unei tranzacţii de capital, sunt contabilizate ca parte a tranzacţiei la care se referă, incluzându-se în costul total al tranzacţiei şi implicit în capitalurile proprii.

Transparenţa fiscală la nivelul capitalurilor se poate obţine prin impozitarea veniturilor realizate de societăţile comerciale la nivelul venitului global al asociaţilor. În aceste condiţii beneficiile brute ale firmelor ar reveni acţionarilor şi asociaţiilor, urmând a se impozita conform regulilor aplicabile persoanelor fizice iar pierderile fiscale să fie suportate de asociaţi prin diminuarea bazei de impozitare la calculul impozitului pe venitul global. Pentru realizarea transparenţei fiscale sunt necesare reguli unitare de impozitare, (nu doar cota unică) care să respecte principiile şi cerinţele creşterii economice şi parametri echităţii sociale atât a statului faţă de cetăţeni cât şi a cetăţenilor faţă de stat.

3.4. Contabilitatea şi fiscalitatea rezervelor entităţii economice

Rezervele constituite la nivelul unei entităţi pot rezulta din:
- *plusul de valoare* înregistrat din reevaluarea imobilizărilor corporale;
- *repartizări din profitul brut*;
- *repartizări din profitul net*;
- *alte surse.*

3.4.1. Rezerva din reevaluare – contabilizare şi implicaţii fiscale

Rezerva din reevaluare exprimă plusul sau minusul rezultat din reevaluarea imobilizărilor corporale.

Plusul sau minusul rezultat din reevaluarea imobilizărilor corporale trebuie tratat în conformitate cu prevederile IAS 16 „Imobilizări corporale" şi Codul fiscal (L571/2003 republicată) şi contabilizat cu ajutorul contului **105 „Rezerve din reevaluări".** Cu ocazia reevaluării imobilizărilor, trebuie *avute în vedere* următoarele *valori*:

- *valoare justă*, în cazul terenurilor şi clădirilor, determinată de evaluatori autorizaţi (de regulă este valoarea de piaţă determinată prin evaluare);

- *valoarea de piaţă***,** în cazul celorlalte categorii de imobilizări corporale, când există posibilitatea determinării acesteia;

- *costul de înlocuire,* mai puţin amortizarea, atunci când nu există posibilitatea determinării valorii de piaţă.

Reevaluarea imobilizărilor corporale se face la *valoarea justă* de la data bilanţului. Aceasta se determină pe baza unor evaluări efectuate de regulă de profesionişti calificaţi în evaluare, membrii au unui organism profesional în domeniu recunoscut naţional şi internaţional.

Majorarea de valoare constatată prin reevaluare trebuie recunoscută ca venit sau câştig realizat, în măsura în care, aceasta compensează o descreştere din reevaluarea aceluiaşi activ, recunoscută anterior ca o cheltuială.

Rezerva din reevaluare se calculează numai atunci când se constată creşterea sau diminuarea de valoare şi este sigură sau durabilă.

Mărimea rezervei din reevaluare depinde de evoluţia *valorii juste* a imobilizărilor şi de frecvenţa reevaluărilor. Atunci când valoarea
justă se modifică semnificativ, se impun *reevaluări anuale,* iar când modificările nu sunt importante, reevaluările pot fi efectuate la *3 – 5 ani.*

Orice *diminuare* rezultată din reevaluare trebuie scăzută direct din orice surplus din reevaluare corespunzător, în măsura în care diminuarea nu depăşeşte valoarea înregistrată anterior, ca surplus din reevaluare pentru acelaşi activ.

Rezerva din reevaluare trebuie prezentată în bilanţ la un subpost separat, în cadrul postului de capital şi rezerve respectiv în notele explicative.

Surplusul din reevaluare inclus în capitalurile proprii poate fi transferat direct la rzerve, atunci când acest surplus este realizat şi reprezintă un câştig.

Transferul surplusului din reevaluare la rezerve se face prin formula:

105 ”Rezerve din reevaluare”	=	**1065** „Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerva din reevaluare”

Se consideră că întregul surplus este realizat la *casarea sau cedarea activului.* Cu toate acestea, o parte din surplus poate fi realizat, pe măsură ce activul este folosit de întreprindere.

În acest caz, valoarea surplusului realizat este dată de diferenţa dintre amortizarea calculată pe baza valorii contabile reevaluate şi valoarea amortizării calculate pe baza costului iniţial al activului.

Amortizarea cumulată la data reevaluării trebuie tratată în următoarele două moduri[*]:

a) Recalculată proporţional cu schimbarea valorii contabile brute a activului, astfel încât valoarea contabilă a activului după reevaluare să fie egală cu valoarea sa reevaluată. (Este recomandată atunci când activul este reevaluat pe baza unui indice). Este denumită *metoda valorii brute.*

Etapele parcurse în cazul acestei metode sunt:

- se determină *valoarea contabilă netă* (VCN):

VCN = Valoarea de intrare (Vi) – Amortizarea cumulată (Amcm)

- se determină *valoarea de intrare actualizată* (ViAct)

ViAct = Vi x (Valoarea justă (Vj) /VCN)

- se determină amortizarea cumulată actualizată (AmCmAct)

AmCmAct = AmCm x (Vj/VCN)

- se determină rezerva din reevaluare (RzRv)

RzRv = Vj – VCN

În contabilitate se vor efectua înregistrările:

213 „Instalaţii tehnice…” = 105 „Rezerva din reevaluare” /(ViAct – Vi)

105 „Rezerva din reevaluare” = 2813 „Amortizări privind imobilizările corporale” /(AmCmAct – AmCm)

sau

213 „Instalaţii tehnice…” = % /(Viact – Vi)
2813 „Amortizări privind imobilizările corporale” /(AmCmAct – AmCm)
105 „Rezerva din reevaluare” / (RzRv)

b) *Eliminată* amortizarea din valoarea brută a activului iar valoarea netă, determinată în urma corectării cu ajustările de valoare recalculate la valoarea reevaluată a activului. (Este specifică clădirilor reevaluate la valoarea de piaţă.) Este denumită *metoda valorii nete.*

În contabilitate se vor efectua înregistrările:

2813 = 213 / (AmCm)

213 = 105 / (RzRv)

sau

% = 105 / (RzRv)
2813 / (AmCm)
213 / (Vj – Vi)

[*] OMFP 1752/2005, pentru aplicarea Reglementărilor Contabile cu Directivele europene, modificat prin OMEF nr. 2374/2007 publicat în M.Of. nr. 25/14.01.2008

Exemplu:

La sfârşitului exerciţiului N, se reevaluaează un utilaj industrial conform hotărârii administraţiei.
Se cunosc următoarele informaţii:
Valoarea justă (Vj) - 16.000 u.m.
Valoarea de intrare - 15.000 u.m.
Amortizarea cumulată - 5.000 u.m.
Determinaţi:
- valoarea contabilă netă (VCN)
- valoarea de intrare actualizată (ViAct)
- amortizarea cumulată actualizată (AmCmAct)
- abaterea valorii de intrare (ΔVi)
- abaterea amortizării cumulate (ΔAmCm)
- rezerva din reevaluare (RzRv)

Înregistraţi în contabilitate operaţiunile aferente folosind metoda valorii brute şi metoda valorii nete.
VCN = 15000 – 5000 = 10000 u.m.
ViAct = 15000 x $\frac{16000}{10000}$ = 15000 x 1,6 = 24000 u.m.
AmCmAct = 5000 x $\frac{16000}{10000}$ = 5000 x 1,6 = 8000 u.m.
ΔVi = ViAct – Vi = 24000 – 15000 = 9000 u.m.
ΔAmCm = AmCmAct – AmCm = 8000 – 5000 = 3000 u.m.
RzRv = Vj – VCN = 16000 – 10000 = 6000 u.m.
Înregistrare în contabilitate:
Metoda valorii brute

x

2131 „Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)”	=	**105** „Rezerva din reevaluare”	9000
105 „Rezerva din reevaluare”	=	**2813** „Amortizarea instalaţiilor, mijl. de transport, animalelor sau plantaţiilor”	3000

x

Rezerva din reevaluare (ct. 105): 9000 – 3000 = 6000

sau

x

2131 „Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)”	=	%	9000
		2813 „Amortizarea instalaţiilor, mijl. de transport, animalelor sau plantaţiilor”	3000
		105 „Rezerva din reevaluare”	6000

x

Metoda valorii nete:

x

2813 „Amortizarea instalaţiilor, mijl. de transport, animalelor sau plantaţiilor”	=	**2131** „Echipamente tehn. (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)”	5000
2131 „Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)”	=	**105** „Rezerva din reevaluare”	6000

x

sau

x

%	=	**105** „Rezerva din reevaluare”	**6000**
2813 „Amortizarea instalaţiilor mijl. de transport, animalelor sau plantaţiilor”			5000
2131 „Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)”			1000

x

Sumele reprezentând diferenţe de natura veniturilor şi cheltuielilor rezultate la reevaluare trebuie *prezentate separat* în contul de profit şi pierdere.

Atunci când s-a efectuat reevaluarea unei imobilizări în *notele explicative* trebuie prezentate informaţii privind:

- *valoarea la cost istoric* a imobilizării evaluate şi suma ajustărilor de valoare;
- *valoarea la data bilanţului* a diferenţei dintre valoarea rezultată din reevaluare şi costul istoric şi când este cazul valoarea ajustărilor suplimentare de valoarea.

Dacă o imobilizare corporală complet amortizată mai poate fi folosită, cu ocazia reevaluării acesteia urmează a se stabili o nouă durată de amortizare economică corespunzătoare perioadei estimate a se folosi în continuare.

3.4.2. Rezervele din profit şi alte surse: contabilizare şi implicaţii fiscale

Pe lângă rezervele din reevaluări, întreprinderile pot constitui *rezerve prin capitalizarea beneficiilor (profitului)* şi din alte surse.

Contabilitatea acestor rezerve se realizează cu ajutorul contului 106 „Rezerve".

Astfel, *rezervele legale* se constituie* anual prin prelevări din profitul brut în limita unei cote de până la 5%, dar nu mai mult de 20% din capitalul social.

Rezerva legală nu poate fi utilizată pentru majorarea de capital social şi nici pentru acoperirea pierderilor. Are un caracter permanent putând fi distribuită doar acţionarilor, în caz de lichidare a entităţilor economice, ca o componentă a rezultatului din lichidare.

Contabilizarea rezervelor legale se face astfel:

- la constituire:

129 „Repartizarea profitului" = 1061 „Rezerve legale"

- decontarea către acţionari la lichidare*:

1061 „Rezerve legale" = 456 „Decontări cu asociaţii"

- reţinerea impozitului pe profit:

456 „Decontări cu asociaţii = 4411 „Impozit pe profit"

- reţinerea impozitului pe dividende, aferent profitului net:

456 „Decontări cu asociaţii" = 446 „Alte impozite, taxe şi vărs."

- plata impozitului pe profit şi dividende:

% = 512 „Conturi curente la bănci "

4411 „Impozit pe profit"

446 „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"

- distribuirea rezervelor către acţionari:

456 „Decontări cu asociaţii" = 512 „Conturi curente la bănci"

Rezervele pot fi constituite şi din profitul net, în baza unor prevederi din statutul sau actul constitutiv al unei entităţi economice denumite *„Rezerve statutare sau contractuale"* precum şi facultativ, fără a fi prevăzute de lege, statut, sau contracte denumite *„Alte rezerve"* .

Rezervele statutare sau alte rezerve pot fi *utilizate* pentru:

- acoperirea pierderilor;
- majorarea capitalului;
- acordarea de dividende la lichidarea societăţilor comerciale;
- alte destinaţii, potrivit hotărârii Adunării Generale a Asociaţilor sau Acţionarilor.

Rezervele statutare sau contractuale şi alte rezerve se constituie astfel:

- la constituire:

117 „Rezultatul reportat" = %

1063 „Rezerve statutare sau contractuale"

1068 „Alte rezerve"

- utilizarea pentru majorarea capitalului social:

% = 1012 „Capital social vărsat"

 Legea nr. 31/1990 – Legea societăţilor comerciale, modificată şi republicată

* se impozitează cu impozitul pe profit şi impozitul pe dividende

1063 „Rezerve statutare”
1068 „Alte rezerve”

- acoperirea pierderilor din anii precedenţi:

% = 117 „Rezultatul reportat”
1063 „Rezerve statutare”
1068 „Alte rezerve”

Alte categorii de rezerve ce pot fi constituite de agenţii economici sunt:

- Rezervele reprezentând *surplusul realizat din rezerve din reevaluare,* constituite pe măsura amortizării activelor reevaluate sau în momentul vânzării sau casării acestora.

105 „Rezerve din reevaluare” = 1065 „Rezerve reprezentând surplusul din reevaluare”

- *Rezervele de valoare justă* apare cu ocazia evaluării instrumentelor financiare la consolidarea conturilor entităţilor de grup;

- *Rezervele din conversie* intervine în situaţiile financiare consolidate şi reprezintă în principal diferenţele de curs valutar rezultate din raportarea aceleiaşi unităţi ale unei valute în moneda de raportare la cursuri de schimb diferite.

Cu excepţia rezervelor constituite în baza unor acte normative, evidenţierea în contabilitate a constituirii rezervelor se face pe baza *rezultatului reportat.*

Rezervele constituite ca urmare a unor *facilităţi fiscale* nu pot fi utilizate pentru majorarea capitalului social sau pentru acoperirea pierderilor.

Implicaţii fiscale apar atât la constituirea rezervelor, cât şi la utilizarea acestora.

Astfel, limitarea *rezervelor legale* (5% din profit, dar nu mai mult de 20% din capitalul social) este justificată prin faptul că acestea se constituie din profitul brut, înaintea deducerii impozitului pe profit. Prin această limitare, statul reduce finanţarea firmelor prin capitaluri proprii.

Constituirea de *rezerve statutare* şi alte rezerve, realizată din profitul net asigură finanţarea proprie, după deducerea obligaţiilor faţă de buget.

Alte rezerve (rezerve libere sau facultative) se pot constitui din profitul net pe baza Hotărârii Adunării Generale a Acţionarilor sau din alte surse destinaţia lor fiind finalizarea investiţiilor, acoperirea pierderilor, etc.

Atribuirea rezervelor generează aspecte de natură fiscală în următorul sens:

- rezervele legale trebuie impozitate cu cota corespunzătoare impozitului pe profit şi cu cea aferentă impozitului pe dividende;

- celelalte categorii de rezerve sunt supuse doar impozitului pe dividende (16% pentru persoane fizice şi 10% pentru persoane juridice).

3.5. Subvenţiile pentru investiţii între norme contabile şi reglementări fiscale

Subvenţiile pentru investiţii (subvenţii aferente activelor) sunt reprezentate prin surse de finanţare alocate de la bugetul statului sau pe alte căi, în favoarea întreprinderilor pentru procurarea sau producerea de echipamente sau alte bunuri, de natura imobilizărilor, inclusiv finanţarea unor activităţi pe termen lung sau pentru acoperirea altor cheltuieli de natura investiţiilor. Primirea de subvenţii reprezintă pentru entitate un avantaj concretizat în bunuri şi valori, care de regulă nu trebuie rambursate denumite *asistenţă guvernamentală* (IAS 20 „Contabilitatea subvenţiilor guvernamentale şi prezentarea informaţiilor legate de asistenţa guvernamentală).

Asistenţa guvernamentală reprezintă acţiunile întreprinse de guvern, cu scopul de a acorda beneficii economice specifice, unei entităţi sau unei categorii de entităţi economice care îndeplinesc anumite criterii.

Subvenţiile se recunosc pe o bază sistematică drept venit pe perioadele corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care acestea urmează a le compensa. Acestea nu trebuie creditate direct în conturile de capital şi rezerve.

Subvenţiile pentru active inclusiv subvenţiile nemonetare la valoarea justă se recunosc în bilanţ ca *venit amânat.* Acestea se înregistrează în contul de profit şi pierderi pe măsura amortizării, cedării sau casării investiţiei.

Maniera în care o subvenţie este primită, nu afectează evidenţierea în contabilitate:

- fie că a fost primită în numerar;
- fie ca o reducere a unei datorii faţă de guvern.

Conform IAS 20 –„Contabilitatea subvenţiilor guvernamentale", subvenţiile guvernamentale se recunosc drept venit pe perioadele corespunzătoare cheltuielilor aferente, pe care acestea urmează a le compensa.

Sunt asimilate subvenţiilor pentru investiţii donaţiile (contul 133); plusurile de inventar (contul 134) de natura imobilizărilor corporale şi necorporale; împrumuturile nerambursabile cu caracter de subvenţii pentru investiţii (contul 132) şi alte sume primite cu caracter de subvenţii pentru investiţii (contul 138).

Restituirea unei subvenţii se efectuează fie prin reducerea veniturilor amânate dacă există, fie în lipsa acestora pe seama cheltuielilor. În măsura în care suma rambursată depăşeşte venitul amânat sau dacă nu există un asemenea venit, surplusul respectiv valoarea integrală restituită se recunoaşte imediat ca o cheltuială. Restituirea unei subvenţii referitoare la un activ se înregistrează prin reducerea soldului venitului amânat cu suma rambursabilă.

Sunt considerate drept *alternative* acceptabile, două *variante* la întocmirea situaţiilor financiare, cu privire la *subvenţiile în active* şi anume:

- una din variante *stabileşte subvenţia drept venit amânat,* recunoscut de-a lungul perioadei de viaţă utilă a activului;
- cealaltă variantă *deduce subvenţia, pentru a se obţine valoarea contabilă netă a activului*, fiind recunoscută drept venit de-a lungul ciclului de viaţă al activului amortizabil, prin reducerea cheltuielilor cu amortizarea.

Indiferent de varianta adoptată *subvenţiile pentru investiţii*, *reprezintă pentru entitate o resursă controlabilă, generatoare de beneficii economice viitoare.*

Subvenţia se concretizează de cele mai multe ori într-o investiţie, ale cărei efecte asupra cheltuielilor entităţii se vor manifesta în viitor, pe măsura înregistrării amortizării. Aceste cheltuieli nu corespund unui efort real al entităţii, deci nu ar trebui să influenţeze rezultatul exerciţiului în care se constată. Se impune astfel, anularea efectului amortizării bunului finanţat prin investiţii, asupra rezultatului perioadei contabile, prin înregistrarea într-un cont de venituri a unei părţi din subvenţia primită, proporţional cu amortizarea trecută pe cheltuieli.

Acelaşi raţionament trebuie adoptat şi în situaţia *cesiunii* (vânzării) imobilizărilor primite, prin subvenţii pentru partea din valoarea de intrare neamortizată.

Restituirea subvenţiei aferente activelor se înregistrează prin reducerea soldului venitului amânat cu suma rambursabilă.

În cazul derulării programelor de finanţare externă în România, în contabilitatea financiară operaţiunile economice se înregistrează potrivit reglementărilor contabile aprobate prin OMFP nr. 1752/2005.

A. Operaţiuni privind finanţarea investiţiilor (subvenţii aferente activelor)

1. Recunoaşterea dreptului de a încasa subvenţia

	x	
445 „Subvenţii"	=	**131** „Subvenţii guvernamentale pentru investiţii"

2. Încasarea subvenţiei

	x	
5121 „Conturi la bănci"	=	**445** „Subvenţii"

3. Achiziţia activului (imobilizare corporală)

	x	

21X„ Imobilizări corporale= **404** „Furnizori de investiţii”

x

4. Achitarea furnizorului de investiţii

x

404 „Furnizori de investiţii”= **5121** „Conturi la bănci”

x

5. Înregistrarea amortizării lunare

x

6811 „Cheltuieli de exploatare = **28X** „Amortizări
privind amortizarea imobilizărilor” privind imobilizările”

x

concomitent

6. Recunoaşterea venitului aferent subvenţiei (la nivelul cheltuielilor cu amortizarea deoarece investiţia a fost subvenţionată integral)

x

131”Subvenţii guvernamentale = **7584** „Venituri din subvenţii
privind investiţiile” pentru investiţii”

x

În cazul finanţărilor în valută, diferenţele de curs valutar nefavorabile ce pot rezulta în astfel de cazuri nu pot fi incluse în valoarea imobilizărilor.

7. Vânzarea imobilizărilor primite prin subvenţii (neamortizate integral):

x

461 „Debitori diverşi” = %
7583 „Venituri din cedarea activelor”
4427 „TVA colectată”

x

8. Scăderea gestiunii cu imobilizările vândute, primite anterior prin subvenţii:

x

281 „Amortizarea = **21X** „Imobilizări corporale”
imobilizărilor corporale”
6583 „Cheltuieli privind activele cedate”

x

9. Virarea cotei părţi (neamortizate) din valoarea de intrare a imobilizării la venituri:

x

131 „Subvenţii pentru = **7584** „Venituri din subvenţii
investiţii” pentru investiţii”

x

După efectuarea acestor operaţiuni, contul **131 „Subvenţii pentru investiţii”** se va închide, iar cheltuielile înregistrate vor fi egale cu veniturile din subvenţii pentru investiţii.

Exemplu:

Se primeşte prin subvenţie guvernamentală un agregat frigorific evaluat la 6000 lei. Durata de viaţă utilă 4 ani. Se amortizează liniar.

- intrare agregat prin donaţie:

213 = 131 6000

- amortizare (anul I):

6811 = 2813 1500

- trecere donaţie la venituri:

131 = 7584 1500

- idem anul II, III, IV
- scădere din gestiune:

2813 = 213 6000

B. Operaţiuni privind finanţarea de cheltuieli (subvenţii aferente veniturilor)

1. O subvenţie guvernamentală (suma nerambursabilă) care urmează a fi primită drept compensare pentru cheltuielile deja suportate în cursul exerciţiului, fără a exista costuri viitoare aferente se recunoaşte ca venit în perioada în care devine creanţă:

x

445 „Subvenţii" = **741** „Venituri din subvenţii de exploatare"

x

sau

2. În cazul în care se primeşte finanţarea şi nu s-au efectuat cheltuieli din această sursă se efectuează înregistrarea:

x

445 „Subvenţii" = **472** „Venituri înregistrate în avans"

x

3. Pe măsura înregistrării cheltuielilor în conturile din clasa şase are loc reluarea la venituri a sumelor din contul 472.

x

472 „Venituri înregistrate în avans" = **741** „Venituri din subvenţii de exploatare"

x

4. Încasarea subvenţiei în contul de disponibil:

x

5121 „Conturi la bănci" = **445** „Subvenţii"

x

Exemplu:

Societatea Comercială „Transcom" SA a încasat în anul N subvenţii, în sumă de 24000 lei pentru achiziţionarea de mijloace de transport şi în sumă de 16000 lei, pentru activitatea de transport ca urmare a practicării unor tarife sub preţul normal, fiind suportate de la bugetul local. La sfârşitul anului se constată că societatea mai are de încasat subvenţii de exploatare 4000 lei. Se încasează prin bancă.

- încasarea subvenţiilor de la buget:

5121	=	%	40000
		131	24000
		741	16000

- suma de încasat la sfârşitul anului:

445	=	741	4000

- încasarea sumei:

5121	=	445	4000

Restituirea unei subvenţii aferente veniturilor se efectuează fie pin reducerea veniturilor amânate dacă există fie în lipsa acestora pe seama cheltuielilor. Dacă suma depăşeşte venitul amânat sau acesta nu există, surplusul respectiv valoarea integral restituită se recunoaşte imediat ca o cheltuială (OMFP 1752/2005, M. Of. 1080 bis/2005).

ÎNTREBĂRI RECAPITULATIVE

1. Care sunt implicaţiile fiscale ale resurselor de finanţare stabile?
2. Prezentaţi categoriile de valori ce sunt asociate valorii nominale în sistemul de gestiune financiară a entităţii?
3. Care sunt modalitățile de obținere a transparenţei fiscale la nivelul capitalurilor?
4. Care sunt implicaţii fiscale ce apar atât la constituirea rezervelor, cât şi la utilizarea acestora.

5. Rezerva din reevaluare – contabilizare şi implicaţii fiscale.
6. Capitalurile unei entităţi economice se evaluează şi se înregistrează în contabilitate la:
    a) valoarea nominală
    b) valoarea de piată
    c) valoarea de emisiune
7. Sunt considerate costuri ale unei tranzacţii de capital:
    a) costurile de cotare a acţiunilor la bursă, inclusiv de ofertare secundară a acestora;
    b) costurile de devizare a acţiunilor sau dividendelor
    c) costurile cu emisiunea şi achiziţia de instrumente de capital, atunci când se generează creşterea sau scăderea netă a capitalului propriu
8. Subvenţiile pentru active inclusiv subvenţiile nemonetare la valoarea justă se recunosc în bilanţ ca:
    a) venit amânat
    b) cheltuială în avans
    c) profit net
9. Conform IAS 20 –„Contabilitatea subvenţiilor guvernamentale", subvenţiile guvernamentale se recunosc drept:
    a) cheltuială pe perioadele corespunzătoare cheltuielilor aferente, pe care acestea urmează a le compensa
    b) venit pe perioadele corespunzătoare cheltuielilor aferente, pe care acestea urmează a le compensa
    c) venit pe perioadele ulterioare cheltuielilor aferente, pe care acestea urmează a le compensa
10. Rezervele legale se constituie astfel:
    a) 5% din capitalul social si 20% din profitul brut
    b) 20% din capitalul social dar nu mai mult de 5% din profitul net
    c) 5% din profitul brut dar nu mai mult de 20% din capitalul social

CAPITOLUL 4

CONTABILITATEA ŞI FISCALITATEA EVENIMENTELOR ŞI TRANZACŢIILOR PRIVIND IMOBILIZĂRILE

4.1. Definiţii, concepţii şi criterii de evaluare a imobilizărilor

4.1.1. *Definiţii privind imobilizările*

Imobilizările sunt reprezentate prin active generatoare de beneficii economice deţinute de o întreprindere pe o perioadă îndelungată. Activele de natura imobilizărilor prezintă următoarele caracteristici: - participă la mai multe cicluri economice;

- nu se consumă la prima utilizare;
- nu-şi schimbă forma în urma procesului de producţie;
- alocarea valorii asupra bunurilor şi proceselor la care participă se face în mod sistematic pe întreaga durată de viaţă utilă (durata de viaţă economică).

Activele în general sunt considerate resurse controlate de entităţi ca rezultat al unor evenimente trecute de la care se aşteaptă beneficii economice viitoare.

Beneficiile economice viitoare reprezintă potenţialul unui activ de a contribui direct sau indirect la fluxul de trezorerie şi echivalente de trezorerie către entitate.

Atunci când se constată *pierderi de valoare* pentru imobilizările financiare trebuie făcute ajustări pentru pierderea de valoare, astfel încât acestea să fie evaluate la cea mai mică valoare atribuită acestora la data bilanţului.

Imobilizările trebuie să facă obiectul *ajustărilor de valoare* indiferent dacă duratele lor de utilizare economică sunt limitate sau nu, astfel încât acestea să fie evaluate la cea mai mică valoare atribuibilă la data bilanţului, dacă se estimează că reducerea valorii acestora este permanentă.

Ajustările de valoare trebuie înregistrate în contul de profit şi pierderi şi prezentate în notele explicative. Atunci când imobilizările fac obiectul ajustărilor excepţionale de valoare, inclusiv în *scop fiscal* se vor prezenta în note, valoarea ajustărilor şi motivele pentru care au fost efectuate.

În ţara noastră, imobilizările sunt reprezentate prin investiţii nemateriale, materiale şi financiare. Cele mai reprezentative sunt investiţiile materiale (imobilizările corporale) şi cele nemateriale (imobilizările necorporale). Acestea sunt de fapt *imobilizările amortizabile.*

Prin *amortizare,* înţelegem alocarea sistematică a valorii amortizabile a unui activ pe întreaga sa durată de viaţă utilă.

Valoarea amortizabilă, este reprezentată prin costul activului sau o altă valoare substituită costului în situaţiile financiare din care s-a scăzut valoarea reziduală.

4.1.2. Concepţii privind amortizarea imobilizărilor

Teoria şi practica contabilă cunosc următoarele *concepţii* cu privire la rolul şi implicaţiile fiscale ale amortizării:

a) - *Concepţia administrativă* consideră amortizarea, un proces de constatare contabilă, a pierderii de valoare suferită de activele imobilizate, ca efect al folosirii, progresului tehnic, acţiunii factorilor de mediu sau a altor cauze cu efecte ireversibile.

b) - Concepţia contabilă defineşte amortizarea, ca un proces de constatare a valorii deprecierii unei imobilizări, prin afectarea cheltuielilor de exploatare şi a rezultatului din exploatare aferent perioadei contabile, cu valoarea amortizării calculate.

c) - Concepţia financiară are în vedere evidenţierea recuperării costului activului odată cu încasarea contravalorii produselor, lucrărilor sau serviciilor vândute, la a căror producere au participat imobilizările amortizabile. Astfel are loc refacerea capitalului consumat realizându-se indirect autofinanţarea, prin crearea resurselor necesare procurării de noi imobilizări, atunci când cele existente vor deveni neutilizabile.

4.1.3. Criterii privind evaluarea deprecierii imobilizărilor

Evaluarea deprecierii imobilizărilor presupune luarea în considerare a următoarelor *criterii:*

a) Durata de viaţă utilă. Este denumită şi durata de utilizare economică şi se stabileşte pe baza utilităţii pe care entitatea a estimat-o pentru activul supus amortizării. Cu *excepţia terenurilor* care se consideră că au *o durată de viaţă nelimitată,* pentru celelalte active imobilizate, durata de viaţă utilă se stabileşte pe baza *raţionamentului profesional* şi a strategiei întreprinderii cu privire la imobilizări.

Determinarea duratei de viaţă utile a unui activ se face în funcţie de:

- *nivelul estimat de utilizare*, pe baza capacităţii de producţie sau a producţiei estimate;
- *uzura fizică estimată*, în funcţie de condiţiile de exploatare;
- *uzura morală*, intervenită ca urmare a schimbărilor sau îmbunătăţirilor aduse procesului de producţie sau datorită schimbărilor în structura cererii pe piaţă;
- *limitele juridice* privind posibilitatea utilizării activului (ex. contractele de leasing).

Conform reglementărilor în vigoare există* posibilitatea de capitalizare a *cheltuielilor de constituire* şi amortizarea acestora pe o perioadă de maxim 5 ani.

 OMFP 1752/2005, modificat şi completat, M.Of. 1080 bis/2005

Cheltuielile de dezvoltare generate de aplicarea rezultatelor cercetării înaintea stabilirii producţiei de serie (producţie, testare, uzina pilot, etc) *se amortizează pe perioada contractului sau pe durata de utilizare* după caz.

În situaţia în care cheltuielile de constituire şi de dezvoltare nu au fost integral amortizate, *nu se face nici o distribuire de profituri,* cu excepţia cazului în care suma rezervelor disponibile pentru distribuire şi a profitului reportat este cel puţin egală cu cea a cheltuielilor neamortizate.

Concesiunile se amortizează pe durata de folosire stabilită conform contractului. În cazul în care se prevede plata unei chirii şi nu o valoare amortizabilă, în contabilitatea entităţii care primeşte concesiunea se reflectă cheltuiala reprezentând chiria fără recunoaşterea unei imobilizări necorporale.

Fondul comercial se amortizează de regulă în cadrul unei perioade de maxim 5 ani. Se poate amortiza şi într-o perioadă mai mare de 5 ani cu condiţia ca aceasta să nu depăşească durata de utilizare economică a activului. Codul fiscal consideră fondul comercial ca activ neamortizat.

Atunci când durata de amortizare a imobilizărilor necorporale depăşeşte 5 ani aceasta trebuie prezentată în notele explicative împreună cu motivele care a determinat-o.

Conform Codului fiscal programele informatice se amortizează într-o perioadă de 3 ani.

În prezent în ţara noastră *duratele de viaţă utile* (duratele de utilizare) pentru *imobilizările corporale* (denumite fiscal *mijloace fixe)* sunt stabilite prin Hotărâre de Guvern în cadrul „Catalogului privind duratele normale de funcţionare şi clasificarea mijloacelor fixe" (HG 2139/2004).

b) Volumul activităţii sau producţia realizată.

Se utilizează în cazul clădirilor, *construcţiilor speciale, minelor, salinelor cu extracţie în soluţie prin sonde, carierelor, exploatărilor de substanţe minerale solide,* a căror durată de folosire este limitată de *durata rezervelor exploatabile* şi care nu pot primi alte utilizări după epuizarea rezervelor, precum şi în cazul investiţiilor pentru descopertare[*].

În cazul acestora calculul amortizării se face conform relaţiei:

$$A_a = A_{Re} \times E_a$$

în care: A_a – amortizare anuală;
A_{Re} – amortizare în lei pe 1000 tone de rezervă exploatibilă;
E_a – extracţia anuală de substanţă minerală utilă, (în mii tone);

$$A_{\text{Re}} = \frac{V_j}{R_e}$$

în care: V_j – valoarea justă a imobilizărilor;
R_e – rezerva exploatabilă de substanţă minerală utilă, (în mii tone) existentă la începutul fiecărui exerciţiu financiar.

În conformitate cu Legea 571/2003 privind amortizarea capitalului imobilizat, *recalcularea amortizării* pe unitate de produs se face:

- din 5 în 5 ani la minele de cărbuni şi cariere, precum şi în cazul investiţiilor pentru descopertă;
- din 10 în 10 ani la saline;
- anual, când intervin schimbări importante (minimum 10%) în volumul rezervelor exploatabile.

4.2. Parametrii contabili ai amortizării imobilizărilor

Parametrii contabili ai amortizării, exprimă variabilele (mărimile) în funcţie de care se determină cuantumul cheltuielilor de exploatare, ce vor afecta rezultatul fiecărei perioade contabile.

Conform legislaţiei din ţara noastră aceştia sunt:

[*] Ristea M., Contabilitatea şi Fiscalitatea Întreprinderii, Editura Tribuna Economică 1995, pag.138.

a) Valoarea de intrare. Este determinată de modalităţile concrete de procurare (intrare în unitate) a imobilizărilor. Aceasta poate fi reprezentată prin: *costul de achiziţie, costul de producţie, valoarea de utilitate, valoarea de aport, valoarea justă.*

b) Norma (cota) de amortizare. Este reprezentată de o *mărime procentuală* calculată conform relaţiei:

$$n_a = \frac{1}{Dvu} x100$$

în care: n_a - norma sau cota de amortizare; Dvu - durata de viaţă utilă;

Potrivit Directivei a-IV-a a CEE prin durata de utilizare economică se înţelege durata de viaţă utilă, aceasta reprezentând*:

- perioada în care un activ este prevăzut a fi disponibil pentru utilizare de către o entitate exprimată în ani;
- numărul unităţilor de produse sau a unor unităţi similare ce se estimează că vor fi obţinute de entitate prin folosirea activului respectiv.

Norma de amortizare depinde de regimul de amortizare folosit. Astfel în cazul amortizării degresive şi accelerate norma de amortizare este influenţată de anumiţi *coeficienţi de multiplicare* iar în cazul luării în considerare a uzurii morale, de *durata de utilizare recalculată* ţinând cont de influenţa acesteia.

c) Data la care începe contabilizarea amortizării. Potrivit legislaţiei din ţara noastră, amortizarea imobilizărilor se calculează începând cu luna următoare punerii în funcţiune, până la recuperarea integrală a valorii de intrare.

Momentul punerii în funcţiune depinde de tipul imobilizării şi se referă la:

- data achiziţionării pentru imobilizările care nu necesită montaj şi probe tehnologice;
- data terminării montajului pentru imobilizările care necesită montaj;
- data terminării probelor tehnologice pentru imobilizările care necesită asemenea probe.

d) Regimul de amortizare. Are în vedere modalitatea de determinare a deprecierii ireversibile suferite de imobilizări în procesul de exploatare. Este parametrul cel mai important ce vizează *raportul integrat contabilitate – fiscalitate* cu privire la amortizare.

Conform Standardului Internaţional de Contabilitate nr.16 „Imobilizări Corporale", „regimul de amortizare trebuie ales în funcţie de probabilitatea generării de beneficii economice viitoare asociate activului".

Regimul de amortizare trebuie aplicat cu *consecvenţă* (conform principiului permanenţei metodelor) cu excepţia cazurilor în care apare o modificare semnificativă faţă de situaţia iniţială în privinţa evoluţiei beneficiilor economice asociate activului.

Teoria şi practica actuală în domeniul amortizării cunoaşte mai multe *regimuri de amortizare*. Alegerea acestuia pune de cele mai multe ori în contradicţie politica şi strategia entităţii în domeniul amortizării cu interesul fiscal al statului. Aceasta deoarece orice creştere a amortizării în raport cu amortizarea liniară considerată *legitimă* atât pentru întreprindere cât şi pentru stat, determină majorarea cheltuielilor şi implicit diminuarea profitului şi a impozitului pe profit datorat statului, iar orice diminuare a amortizării conduce la creşterea profitului şi a impozitului pe profit. Tocmai de aceea, se consideră criteriul cel mai obiectiv ce trebuie luat în considerare la alegerea metodei de amortizare "*gradul de depreciere a imobilizărilor*", corelat cu strategia de dezvoltare a firmei.

Valoarea amortizării corespunzătoare fiecărei perioade contabile, trebuie recunoscută ca o *cheltuială,* cu excepţia cazului în care ea este inclusă în valoarea contabilă a unui alt activ.

4.3. Implicaţii fiscale ale regimurilor de amortizare a imobilizărilor

4.3.1. Amortizarea liniară

* Reglementări contabile conforme cu Directivele Europene, pct. 65, Editura Irecson, Bucureşti 2006, pag. 39

Regimul liniar de amortizare, constă în includerea uniformă în cheltuielile de exploatare a unei sume fixe din valoarea de intrare (amortizabilă) a unei imobilizări, proporţional cu durata de viaţă utilă a acesteia.

Este considerat regimul de amortizare *just* din punct de vedere economic şi *normal* sub aspectul gestiunii fiscale.

În principiu presupune:

- determinarea unei norme (cote, rate) de amortizare liniare (n_{al}):

$$n_{al} = \frac{1}{Dvu} x100(\%)$$

în care: n_{al} - norma de amortizare liniară;

Dvu- durata de viaţă utilă.

- determinarea amortizării anuale (A_a):

$A_a = V_i \text{ x } n_{al}$

V_i - valoarea de intrare a imobilizării sau costul acesteia.

Având în vedere necesitatea includerii cheltuielilor cu amortizarea în rezultatul fiecărei perioade contabile (lunar) se impune determinarea amortizării lunare (A_l) conform relaţiei:

$$Al = \frac{Aa}{12} \qquad sau \qquad Al = \frac{V_i x\ n_{al}}{12}$$

Din relaţiile prezentate rezultă că indiferent de producţia realizată sau de intensitatea cu care sunt utilizate imobilizările, cheltuielile cu amortizarea vor fi aceleaşi de la o perioadă contabilă (lună) la alta. Singurul parametru care ar putea să influenţeze gestiunea fiscală a întreprinderii este *data punerii în funcţiune a imobilizării.*

Comparativ cu practica actuală din România Standardele Internaţionale de Contabilitate prevăd următoarele:

- deducerea valorii reziduale din valoarea iniţială sau cea reevaluată a activului;

- estimarea de către entitate a duratei de viaţă utile.

Exemplu: O entitate economică achiziţionează un utilaj industrial al cărui cost de achiziţie este de 2000 lei cu o durată de viaţă utilă de 6 ani.

Se consideră că la sfârşitul duratei de viaţă din vânzarea utilajului se va încasa suma de 200lei (valoarea reziduală).

Se cere a se determina:

a) valoarea amortizabilă (Va)

b) amortizarea anuală (Aa)

a) Va = Valoarea iniţială (Vi) – Valoarea reziduală (Vr)

= 2000 – 200 = 1800 lei.

b) Aa = Va : Dvu = 1800 : 6 ani = 300 lei/an.

Metoda liniară este utilizată de cea mai mare parte a entităţilor româneşti atât datorită simplităţii calculelor, (volumul cheltuielilor cu amortizarea fiind aceeaşi de la o perioadă contabilă la alta) cât şi a tradiţiei (cutumei). În contabilitate amortizarea liniară se înregistrează:

- evidenţierea cheltuielilor cu amortizarea:

	x	
6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele şi ajustările pentru depreciere”	=	**281/280** „Amortizări privind imobilizările corporale/ necorporale”

	x	

- scăderea din gestiune a imobilizărilor ieşite prin casare sau cesiune (vânzare) pentru partea amortizată din valoarea de intrare:

_____ x _____
281/280 „Amortizări privind = **2xx** „Imobilizări”
imobilizările corporale/necorporale”
_____ x _____

4.3.2. Amortizarea degresivă

Regimul de amortizare degresiv, este considerat unul din sistemele *derogatorii* de amortizare a imobilizărilor, deoarece permite înregistrarea unei amortizări mai mari în primii ani de utilizare a activului iar pe măsură ce acesta se apropie de sfârşitul duratei de viaţă utile amortizarea descreşte.

Valoarea amortizării se determină în funcţie de *norma (cota) de amortizare degresivă*, calculată prin *multiplicarea normei de amortizare* liniare cu anumiţi coeficienţi, în funcţie de durata de viaţă utilă a imobilizărilor şi anume:

- 1,5 pentru o durată de viaţă utilă cuprinsă între 2 şi 5 ani;
- 2 pentru o durată de viaţă utilă cuprinsă între 5 şi 10 ani;
- 2,5 pentru o durată de viaţă utilă de peste 10 ani.

Competenţa privind aprobarea regimului de amortizare degresiv, revine Consiliului de Administraţie al entităţii economice, respectiv administratorului în cazul persoanelor juridice fără scop lucrativ.

Metoda degresivă corespunde unei politici de stimulare a investiţiilor, deoarece permite recuperarea încă din primii ani a celei mai mari părţi din capitalurile imobilizate.

Practica contabilă în domeniu cunoaşte două variante de aplicare a metodei şi anume[*]:

- varianta fără influenţa uzurii morale (AD1);
- varianta cu influenţa uzurii morale (AD2).

Standardele Internaţionale de Contabilitate recomandă şi alte *variante* şi anume:

- se aplică un procent de amortizare constant la o bază variabilă (ex. valoarea contabilă netă sau valoarea rămasă de amortizat);
- se aplică un procent variabil de amortizare la o bază constantă (valoarea contabilă);
- se calculează proporţional cu cantitatea de produse obţinute, km parcurşi, numărul orelor de funcţionare, etc.

4.3.2.1. Amortizarea degresivă în varianta fără influenţa uzurii morale (AD1)

Pentru calcularea amortizării degresive în varianta AD1 se parcurg următorii *paşi:*

- Se determină norma de amortizare degresivă (n_{ad}) conform relaţiei:

K- coeficient de multiplicare (1,5; 2 ; 2,5) în funcţie de durata de viaţă utilă (utilizare economică).

$$n_{ad} = (\frac{1}{Dvu} x100)xK \qquad sau \qquad n_{ad} = n_{al} xK$$

- Se determină *amortizarea aferentă primului an* (A1); prin înmulţirea valorii de intrare (Vi) a imobilizării cu norma de amortizare degresivă adică:

$$A1 = V_i \text{ x } n_{ad}$$

- Se determină *amortizarea aferentă anilor următori*; prin aplicarea normei de amortizare degresivă la valoarea rămasă de amortizat, până în anul în care amortizarea calculată este egală sau mai mică decât amortizarea anuală, rezultată din împărţirea valorii rămase la numărul de ani rămaşi până la expirarea duratei de viaţă utile.

Începând din anul în care condiţia nu mai este respectată, până la expirarea duratei de viaţă utile, imobilizarea se amortizează liniar luând în considerare valoarea rămasă (Vra) şi durata rămasă de amortizat (Dra).

[*] Duţescu A., Ghid Pentru Înţelegerea Şi Aplicarea Standardelor Internaţionale de Contabilitate, Editura CECCAR Bucureşti, pag.109.

Schema integratoare a celor prezentate pentru anul doi şi următorii poate fi prezentată astfel:
- determinarea *valorii rămase de amortizat* (Vra) din anul al II-lea:

$$Vra = Vi - A1$$

- *amortizarea aferentă anul 2* şi următorii:

$$A2\ldots = Vra \times n_{ad}$$

⋮

$$\text{Ai până când Ad} \leq \frac{Vra}{\text{Dra (în ani)}}$$

Dra – durata rămasă de amortizat (în ani)
- amortizarea din anul „i" până la sfârşitul duratei de viaţă utile:

$$A_{i \div n} = \frac{Vra}{Dra\ (in\ ani)} \qquad (amortizare\ \ liniara)$$

Prin modul în care sunt influenţate rezultatele fiecărei perioade contabile, amortizarea degresivă generează *implicaţii de natură fiscală* astfel:

- înregistrarea unei amortizări mai mari în primii ani de exploatare a imobilizărilor, va conduce la *diminuarea profitului* financiar dar şi a impozitului pe profit, ceea ce va determina menţinerea nivelului trezoreriei;

- înregistrarea unei amortizări mai mici în partea a doua a duratei de viaţă utile a imobilizărilor va determina creşterea profitului dar şi a impozitului pe profit, ceea ce va determina diminuarea trezoreriei prin plata unui impozit pe profit mai mare.

Înregistrarea amortizării după metoda degresivă varianta AD1 nu exonerează entitatea de plata impozitului pe profit, conducând doar la *amânarea la plată* a acestuia. Acest aspect este important mai ales în condiţii de inflaţie, când plata efectivă (suma stabilită iniţial) se va face într-o monedă devalorizată.

Exemplu: Suma de 100 lei neplătiţi în primii ani se va plăti în anii următori de utilizare a imobilizării la aceeaşi valoare (100) care datorită inflaţiei va reprezenta în termeni reali o valoare mai mică, entitatea realizând prin amânarea plăţii *finanţarea prin resurse proprii*.

4.3.2.2. Amortizarea degresivă în varianta cu influenţa uzurii morale (AD2)

Caracteristica esenţială a metodei, constă în luarea în considerare a influenţei uzurii morale la calculul valorii amortizării, ce va influenţa rezultatele financiare ale perioadei contabile. Spre deosebire de varianta AD1, varianta AD2 permite includerea pe cheltuieli a valorii de intrare a unei imobilizări, într-un număr de ani inferiori duratei de viaţă utile; diferenţa în ani fiind reprezentată de influenţa *uzurii morale* (ani în care nu se mai înregistrează cheltuieli cu amortizarea).

Comparativ cu varianta precedentă (AD1), varianta AD2 se poate aplica numai pentru imobilizările intrate în gestiune cu o durată de viaţă utilă mare (>5 ani).

Folosirea acestei variante conduce la o serie de modificări ale sistemului de degresivitate faţă de varianta AD1.

Calculul amortizărilor anuale degresive în cazul utilizării variantei AD2 presupune parcurgerea următoarelor *etape:*

- *recalcularea duratei de amortizare aferentă regimului liniar* în funcţie de cota (norma) medie anuală de amortizare degresivă (DAR)*:*

$$DAR = \frac{1}{\overline{n}_{ad}} x100$$

în care:

$\overline{n}_{ad}$ - cota medie anuală de amortizare degresivă.

- *determinarea duratei de amortizare integrală* (DAI):

DAI = DVU – DAR

în care:

DVU – durata de viaţă utilă.

- *determinarea duratei de amortizare,* în sistem degresiv (DAD):

DAD = DAI – DAR

- *determinarea duratei de amortizare în sistem liniar* (DAL):

DAL = DAI – DAD

Înregistrarea amortizării în varianta cu influenţa uzurii morale, va conduce la contabilizarea unor cheltuieli anuale cu amortizarea mai mari pe durata de amortizare integrală dar apropiate ca valori pentru anii în care imobilizarea se amortizează degresiv şi egale pentru anii în care amortizarea se realizează liniar.

În aceste condiţii, în primii ani de utilizare a imobilizărilor amortizate degresiv, amortizarea calculată va înregistra valori mai mari şi *rezultate financiare mai mici*, iar în ultimii ani valoarea amortizării va fi mai mică ceea ce va atrage după sine rezultate financiare mai mari. În primul caz vom înregistra *un impozit pe profit mai mic* iar în cel de-al doilea un impozit pe profit mai mare (în condiţiile în care celelalte cheltuieli şi venituri sunt constante).

În cazul amortizării degresive în contabilitate se vor înregistra valorile corespunzătoare amortizării economice (liniare), diferenţele de impozit consemnându-se în „Declaraţia fiscală".

Exemplu: Se achiziţionează o linie de fabricaţie la preţul de 40.000 u.m.n, TVA 19%. Durata de viaţă utilă este de 5 ani. Se cere:

a) să se evidenţieze achiziţia;

b) să se calculeze şi înregistreze amortizarea în următoarele sisteme: liniar, degresiv fără influenţa uzurii morale (AD1) şi accelerat;

c) să se înregistreze scăderea din gestiune după amortizarea completă.

a) achiziţia liniei de fabricaţie:

%	=	404	47.360
2131			40.000
4426			7.360

b) A. Metoda liniară:

$$n_{al} = \frac{1}{DVu} \text{ x } 100 \ ,$$

unde: n_{al} = norma de amortizare liniară

DVu = durata de viaţă utilă

$$n_{al} = \frac{1}{5} \text{ x } 100 = 20\ \%$$

$Am_{anl} = n_{al}$ x Vi , unde

Am_{anl} = amortizarea anuală calculată în sistem liniar

n_{al} = norma de amortizare liniară

Vi = valoarea de intrare

Am_{anl} = 20% x 40.000 = 8.000 u.m.n/an

În contabilitate înregistrăm în fiecare an (anul 1, 2, 3, 4 şi 5):

- amortizarea:

6811	=	2813	8.000

- închiderea contului de cheltuieli:

121	=	6811	8.000

B. Metoda degresivă, fără influenţa uzurii morale (AD1):

$n_{ad} = k$ x n_{al} , unde n_{ad} = norma de amortizare degresivă

$$k = f(DVu) = \begin{cases} 1{,}5 \ ; DV\ 2 - 5 \text{ ani} \\ 2 \ ; DVu \in [5,10 \text{ ani}) \\ 2{,}5 \ ; DVu \geq 10 \text{ ani} \end{cases}$$

n_{al} = norma de amortizare liniară

În cazul nostru:

$n_{ad} = 2 \times 20\% = 40\%$

- în anul 1:

Amd1 = n_{ad} x Vi , unde

Amd1 = amortizarea calculată în sistem AD1, aferentă primului an de utilizare.

Amd1 = 40.000 x 40% = 16.000 u.m.n

- în anul 2:

Începând din anul 2:

Amd 2…i = max { Vra x n_{ad} , până când suma astfel obţinută ≤ $\frac{Vra}{Nrar}$, unde

Amd 2…i = amortizarea degresivă obţinută prin metoda AD1, aferentă anului 2, …, i

Vra = valoarea rămasă de amortizat după anul precedent

n_{ad} = norma de amortizare degresivă

Nrar = numărul de ani rămaşi pentru amortizat

Amd 2 = max { 24.000 x 40% = 9.600 ; $\frac{24.000}{4}$ = 6.000 }

Amd 2 = 9.600.000 u.m.n

- în anul 3:

Amd 3 = max { 14.400 x 40% = 5.760 ; $\frac{14.400}{3}$ = 4.800 }

Amd 3 = 5.760.000 u.m.n

- în anul 4:

Amd 4 = max { 8.640 x 40% = 3.456 ; $\frac{8.640}{2}$ = 4.320 }

Amd 4 = 4.320 u.m.n, pentru că 4.320 > 3.456

- în anul 5:

Amd 4 = Amd 5 = 4.320 u.m.n

Scadenţar de amortizare în sistem AD1

Indicator / Anul	Vi	Am anuală	Am cumulată	Am rămasă
1	40.000	16.000	16.000	24.000
2	40.000	9.600	25.600	14.400
3	40.000	5.760	31.360	8.640
4	40.000	4.320	35.680	4.320
5	40.000	4.320	40.000	0

În contabilitate înregistrăm:

- în anul 1:

6811	=	2813	16.000
121	=	6811	16.000

- în anul 2:

6811	=	2813	9.600
121	=	6811	9.600

- în anul 3:

6811	=	2813	5.760
121	=	6811	5.760

- în anul 4 şi anul 5:

6811	=	2813	4.320
121	=	6811	4.320

4.3.3. Amortizarea accelerată

Este considerat regimul de amortizare cel *mai avantajos* sub aspectul interesului fiscal al entităţilor economice.

Esenţa metodei constă în amortizarea, în primul an de funcţionare (12 luni) a unei cote de 50% din valoarea de intrare a imobilizării corporale (maşini, utilaje, etc.).

Pentru anii următori, amortizarea anuală este calculată în funcţie de valoarea rămasă de amortizat şi numărul de ani rămaşi până la expirarea duratei de viaţă utile.

Schema integratoare privind calculul amortizării după metoda accelerată se prezintă după cum urmează:

a) Pentru primul an de utilizare:

$$A1 = Vi \times 50\ \%$$

în care:

A1 – amortizarea aferentă primelor 12 luni de utilizare a imobilizării.

Vi – valoarea de intrare a imobilizării.

b) Pentru anii următori (din anul doi şi până la expirarea duratei normale de utilizare):

$$A_{2\div n} = \frac{Vr}{Dra} \qquad sau \qquad n_{ar} = \frac{1}{Dr} x100$$

$$Vr = Vi - A1$$

$$A_{2\div n} = Vr \; x \; n_{ar}$$

în care:

A2÷n - amortizarea anuală începând din anul al doilea şi până la expirarea duratei normale de utilizare a imobilizării

Vr – valoarea rămasă de amortizat

n_{ar} – norma de amortizare în funcţie de valoarea rămasă

Dr – durata (numărul de ani) de amortizare rămasă.

În anii în care utilizarea regimului accelerat a fost *condiţionat* de acordul organelor teritoriale ale Ministerului Finanţelor Publice, entităţile au întocmit un *dosar de fundamentare* compus din:

- date de prezentare;
- indicatori de eficienţă economică;
- indicatori de eficienţă financiară[*].

Fiecare din indicatori s-a calculat atât pentru regimul de amortizare liniar, cât şi pentru cel accelerat.

Tuturor indicatorilor le-a fost stabilit câte un punctaj etalon. Pentru indicatorii care sunt influenţaţi de regimul de amortizare accelerat, este fixat un nivel de reducere admis de 20% sau 50% din punctajul etalon aferent regimului de amortizare liniar.

Din totalul de 100 puncte atribuite corespunzător indicatorilor prezentaţi, entităţile trebuiau să obţină un barem minim de 72 puncte, deci suma tuturor reducerilor nu poate depăşi 28 de puncte.

În prezent pentru *echipamente tehnologice*, maşini, utilaje, instalaţii de lucru, componente şi echipamente periferice ale acestora, inclusiv *brevete de invenţie* puse în funcţiune după data de 01.07.2002 *se poate utiliza regimul de amortizare accelerat fără acordul organului fiscal teritorial.*

Pentru mijloacele fixe amortizabile *deducerile de amortizare* se determină fără a lua în calcul amortizarea contabilă şi orice reevaluare contabilă. Câştigurile sau pierderile rezultate din

[*] Vezi Legea 15/1994 cu modificările ulterioare

vânzarea ori scoaterea din funcţiune a acestor mijloace fixe se calculează pe baza *valorii fiscale* a acestora care reprezintă valoarea fiscală de intrare a mijloacelor fixe diminuată cu amortizarea fiscală.

Amortizarea fiscală determină nu se evidenţiază în contabilitate ci în Registrul de Evidenţă Fiscală pentru calculul impozitului pe pofit al entităţii evidenţiindu-se doar în declaraţia 101 la finele exerciţiului financiar.

Implicaţiile fiscale ale amortizării accelerate se manifestă prin includerea pe cheltuieli deductibile fiscal în primele 12 luni de exploatare, a unei cote de 50% din valoare de intrare a imobilizării iar în următorii ani a diferenţei rămase de amortizat. Aceasta înseamnă că în primul an, vom înregistra o cheltuială importantă cu amortizarea, ceea ce va conduce la diminuarea rezultatului financiar şi a impozitului pe profit.

În următorii ani, cheltuielile sunt mai mici, ceea ce va determina creşterea rezultatelor financiare şi a impozitului pe profit resimţit prin diminuarea trezoreriei ca urmare a plăţii către buget a impozitului pe profit. În condiţii de inflaţie aceste plăţi se vor face în *monedă depreciată*, ceea ce reprezintă de asemenea un avantaj fiscal pentru întreprindere.

Pentru agenţii economici, metoda accelerată prezintă avantaje fiscale cu atât mai importante cu cât durata de viaţă utilă a imobilizărilor este mai scurtă.

Exemplu: Se achiziţionează un mijloc de transport la preţul de 30.000 u.m.n. plus TVA 19%. Durata de viaţă utilă este de trei ani. Calculaţi şi înregistraţi: achiziţia, plata furnizorului de imobilizări prin bancă, amortizarea în sistem accelerat şi scoaterea din gestiune.

În rezolvarea acestei probleme s-a ales un mod de contabilizare care se consideră a fi cel potrivit în a oferi o imagine fidelă, independentă de incidenţele fiscale ale metodei de amortizare alese.

a) achiziţia:

% =	404	35.700	
2133			30.000
4426			5.700

b) plata furnizorului de imobilizări:

404	=	5121	35.700

c) calculele aferente amortizării:

Indicator Anul	Valoarea de intrare	Amortizare a anuală	Amortizarea cumulată	Valoarea rămasă
1	30.000	15.000	15.000	15.000
2	30.000	7.500	22.500	7.500
3	30.000	7.500	30.000	0

Nivelul amortizării economice (după regimul liniar) este de 10 milioane (30:3)

d) înregistrarea amortizării:

- în anul 1:

6811	=	2813	10.000

- închiderea contului de cheltuieli în anul 1:

121	=	6811	10.000

Diferenţa de 5 milioane (15 – 10) se va lua în considerare la calculul rezultatului impozabil (în declaraţia de impunere)

- în anul 2:

6811	=	2813	10.000

- închiderea contului de cheltuieli în anul 2:

121	=	6811	10.000

Diferenţa de –2,5 milioane (7,5 – 10) se va lua în considerare la calculul rezultatului impozabil (extracontabil).

- în anul 3:

6811	=	2813	10.000

- închiderea contului de cheltuieli în anul 3:

121	=	6811	10.000

e) scăderea din gestiune după amortizarea completă:

2813	=	2133	30.000

4.3.4. Amortizarea progresivă

Se caracterizează prin *creşterea normelor de amortizare* în progresie aritmetică sau geometrică, de la intrarea în funcţiune şi până la expirarea duratei de viaţă utile a imobilizărilor.

În esenţă metoda are la bază premisa conform căreia, *imobilizările se uzează mai puţin în primii ani de funcţionare*, când de fapt dau maximum de randament şi nu necesită cheltuieli cu întreţinerea şi reparaţiile considerabile, iar pe măsura apropierii de limita superioară a duratei de viaţă utilă, cheltuielile cu întreţinerea şi reparaţiile cresc ceea ce în mod normal atrag şi cheltuielile suplimentare pentru menţinerea imobilizărilor la nivelul parametrilor exploatabili normali.

Calculul amortizării anuale în cazul acestei metode se face conform *relaţiei:*

$$Ai = Va \times p_{ai}$$

în care:

Ai - amortizarea aferentă anului „i"

Va - valoarea amortizabilă

p_a – procentul de amortizare

i - anul pentru care se calculează amortizarea.

Procentul de amortizare se determină astfel:

$$p_{a_i} = \frac{Cif_i}{\sum Cif_{i \div n}} x100$$

în care:

Cif_i - cifra anului pentru care se calculează amortizarea (1,2…n)

Σ Cif $_{1 \div n}$ - suma anilor de funcţionare a imobilizării (1 + 2 ...+ n)

Exemplu: Considerăm o imobilizare în valoare de 2000 lei cu o durată de viaţă utilă de 5 ani.
Rezolvare: Procentul de amortizare şi amortizarea anuală vor fi:

$$pa_1 = \frac{1}{1+2+3+4+5} = \frac{1}{15} \ x \ 100 = 6{,}67 \ \%$$

A1 = 2000 x 6,67 % = 133,4 lei

$$pa_2 = \frac{2}{15} \ x \ 100 = 13{,}34 \ \%$$

A2 = 2000 x 13,34 % = 266,8 lei

$$pa_3 = \frac{3}{15} \ x \ 100 = 20 \ \%$$

A3 = 2000 x 20 % = 400 lei

$$pa_4 = \frac{4}{15} \ x \ 100 = 26{,}67 \ \%$$

A4 = 2000 x 26,67 % = 533,4 lei

$$pa_5 = \frac{5}{15} \ x \ 100 = 33{,}34 \ \%$$

A5 = 2000 x 33,34 % = 666,8 lei.

Amortizarea progresivă, este încadrată în categoria *metodelor fiscale de amortizare*, deoarece avantajează statul prin înregistrarea de către entităţile economice a unor cheltuieli cu amortizarea mai mici şi în consecinţă a unui profit şi impozit pe profit mai mare în primii ani de utilizare a imobilizărilor.

4.3.5. Amortizarea regresivă[*]

Presupune alocarea valorii de intrare, în funcţie de gradul de utilizare a activului (sau producţia obţinută).

În esenţă, metoda *presupune ponderarea valorii de intrare cu anumite cote* (procente) de amortizare descrescătoare în timp.

Este denumită *„metoda SOFTY”,* fiind specifică întreprinderilor americane.

Argumentele ce stau la baza folosirii acestei metode, constau în preântâmpinarea efectelor uzurii morale şi formarea resurselor de înlocuire a imobilizărilor, cu precădere în prima parte a duratei de utilizare a acestora. Prin folosirea acestei metode, are loc o descreştere a cheltuielilor cu amortizarea în timp, ceea ce concordă cu scăderea randamentului utilajelor.

Este considerată ca fiind *opusă metodei progresive*, deoarece presupune cheltuieli cu amortizarea mai mari în primii ani de utilizare a imobilizărilor, acestea descrescând odată cu apropierea de limita superioară a duratei de viaţă utile.

Calculul amortizării anuale, este similar cu cel prezent la metoda progresivă. (Ai = Va x pai). Diferă însă calculul procentului de amortizare. Acesta se determină conform relaţiei:

$$p_{ai} = \frac{Dra}{\sum Cif_{1\div n}} x100$$

în care: Dra – durata rămasă de amortizat, inclusiv anul pentru care se calculează amortizarea.

Dacă luăm exemplul prezentat la paragraful precedent vom obţine rezultatele următoare:

Rezolvare:

$$p_{a1} = \frac{5}{1+2+3+4+5} = \frac{5}{15} x100 = 33{,}34\ \%$$

A1 = 2000 x 33,34 % = 666,8 lei

$$p_{a2} = \frac{5-1}{15} = \frac{4}{15} x100 = 26{,}67\ \%$$

A2 = 533,3 lei

$$p_{a3} = \frac{3}{15} x100 = 20\ \ \%$$

A3 = 400 lei

$$p_{a4} = \frac{2}{15} x100 = 13{,}34\ \ \%$$

$$p_{a5} = \frac{1}{15} x100 = 6{,}67\ \ \%$$

A4 = 266,8 lei

A5 = 133,4 lei.

Prin folosirea metodei regresive *se urmăreşte reducerea influenţei inflaţiei asupra rezultatului activităţii.*

Interesele entităţii pentru această metodă rezidă în *avantajele* pe care le generează şi anume:

- determină reducerea profiturilor, deci şi a impozitelor în primii ani de exploatare a imobilizărilor, când resursele astfel economisite pot fi reinvestite;

- creează premisele economisirii resurselor, prin amânarea la plată a impozitului pe profit, realizându-se astfel finanţarea, prin resurse proprii nepurtătoare de dobânzi;

[*] Această metodă mai este cunoscută şi sub denumirea de *metoda însumării cifrelor*

- plata ulterioară a impozitului pe profit, la valoarea stabilită iniţial (inflaţia din cursul perioadei, devalorizând moneda în momentul plăţii), face ca în termeni reali să se plătească mai puţin.

Statul ar trebui să fie interesat în accelerarea amortizării, întrucât prin aceasta, entităţile sunt încurajate să facă investiţii, dezvoltându-se astfel baza tehnico – materială a naţiunii, crescând gradul de ocupare a forţei de muncă şi reducându-se şomajul.

4.3.6. Amortizarea globală a imobilizărilor

În activitatea entităţilor, pot exista situaţii în care obiectul amortizării să nu poată fi identificat ca obiect singular sau complex de obiecte, prin care să se delimiteze unitatea de măsură şi evidenţă a activelor imobilizate. În astfel de situaţii, se impune utilizarea pentru calculul amortizării, a *metodelor globale.*

Aceste metode presupun determinarea următorilor *indicatori*:

a) Coeficientul global al amortizării:

$$Kga = \frac{A.t}{V.m.a}$$

în care:

Kga – coeficientul global al amortizării

At – amortizarea totală

V.m.a. – valoarea medie anuală a activelor imobilizate

b) Valoarea medie anuală a activelor imobilizate:

$$V.m.a. = V_{A.i} + V_{A.m.i} - V_{m.e}$$

în care:

V_i - valoarea imobilizărilor existente în stoc la începutul anului

V_{mi} - valoarea medie a imobilizărilor intrate în cursul anului

V_{me}- valoarea medie a imobilizărilor ieşite în cursul anului.

Valoarea medie a intrărilor şi ieşirilor, se determină conform relaţiilor următoare:

$$V_{mi} = \frac{Vi \;\; x \;\; tf}{12} \qquad V_{me} = \frac{V_e \;\; x \;\; tnf}{12}$$

în care: V_i- valoarea de intrare a imobilizărilor în cursul anului;

t_f - numărul de luni întregi de funcţionare a imobilizărilor, din luna următoare celei în care a avut loc intrarea;

V_e - valoarea de ieşire a imobilizărilor în cursul anului;

tnf - numărul de luni întregi de nefuncţionare din luna următoare celei în care imobilizările au ieşit din întreprindere.

c) Amortizarea globală

$$Ag = Vm.a \times Kg.a$$

în care: Ag – valoarea amortizării globale.

La calculul indicatorilor, se au în vedere informaţii din exerciţiul precedent.

Dacă avem în vedere coeficientul global de amortizare, se poate determina amortizarea efectivă pe baza relaţiei:

$$Aa.ef = Sd.Ai \times Kga$$

în care: Sd.A.i – soldul debitor al conturilor de active imobilizări amortizabile

4.3.7 Amortizarea pe unitatea de produs

Acest tip de amortizare se aplică în funcţie de rezerva exploatabilă de substanţă minerală utilă, cum este cazul clădirilor şi a construcţiilor *minelor, salinelor cu extracţie în soluţie prin*

sonde, carierelor, exploatărilor la zi, pentru substanţe minerale solide şi cele din industria extractivă de petrol, a căror durată de folosire este limitată de durata rezervelor şi care nu pot primi alte utilizări după epuizarea rezervelor, precum şi a investiţiilor pentru descopertă.

Amortizarea pe unitatea de produs, potrivit Codului Fiscal actualizat se recalculează: din 5 în 5 ani la mine, cariere, extracţii petroliere, precum şi la cheltuielile de investiţii pentru descopertă; din 10 în 10 ani la saline.

O variantă a acestei metode poate fi *amortizarea în funcţie de numărul de kilometri sau numărul de ore de funcţionare* prevăzut în cărţile tehnice pentru mijloacele de transport achiziţionate după data de 1 ianuarie 2004.

4.3.8. Amortismentele derogatorii

Amortismentele derogatorii, *reprezintă suplimente de amortizare* calculate în baza unor prevederi fiscale peste nivelul amortizării considerate economice (liniară).

Se justifică prin *avantajul fiscal* obţinut, întrucât cheltuielile cu amortizarea sunt deductibile fiscal. *Amortismentul fiscal* urmăreşte menţinerea semnificaţiei noţiunii de exploatare păstrând conţinutul rezultatului curent şi nemodificând rezultatul net, care depinde de opţiunile fiscale ale agenţilor economici.

4.3.9. Amortizarea imobilizărilor necorporale

Imobilizările necorporale se amortizează utilizând *regimul liniar* (constant) sau amortizarea economică.

Valoarea amortizării anuale, depinde de valoarea contabilă (de intrare) şi de *durata* de utilizare. Conform legislaţiei în vigoare cheltuielile de constituire, se amortizează într-o perioadă de maximum 5 ani; cheltuielile de dezvoltare, concesiunile, brevetele, licenţele, alte valori similare şi alte imobilizări necorporale se amortizează în cadrul duratei în care se estimează generarea de beneficii economice, pe perioada contractelor sau a duratelor de utilizare.

Cheltuielile aferente achiziţionării sau producerii programelor informatice se recuperează prin intermediul deducerilor de amortizare liniară pe o perioadă de trei ani.

Conform OMFP nr. 1752/2005, modificat şi completat, în cazul în care fondul comercial este tratat ca un activ, ca urmare a achiziţiei de către o entitate a acţiunilor altei entităţi, fondul comercial se amortizează într-o perioadă de maximum cinci ani. De asemenea, entitatea poate decide, ca tratament alternativ, amortizarea fondului comercial şi într-o perioadă mai mare de cinci ani, fără a depăşi însă durata de utilizare economică a activului. Potrivit Legii nr. 571/2003 – Codul Fiscal, amortizarea fondului comercial nu este recunoscut fiscal.

Cheltuielile cu amortizarea imobilizărilor necorporale sunt considerate *cheltuieli de exploatare deductibile fiscal.* În condiţiile în care entităţile economice intră în lichidare sau fuziune, *activele necorporale vor fi tratate ca fiind fără valoare economică.*

4.4. Reflectarea în contabilitate a amortizării imobilizărilor

Amortizarea imobilizărilor în contabilitatea analitică trebuie evidenţiată pe categorii de bunuri. Pentru reflectarea în contabilitatea sintetică a amortizării imobilizărilor se folosesc următoarele conturi:

1. Pentru imobilizările necorporale, se utilizează contul sintetic de gradul I 280 **„Amortizări privind imobilizările necorporale”**, detaliat în următoarele conturi sintetice de gradul II, operaţionale.
2. Pentru imobilizările corporale, se utilizează contul sintetic de gradul I 281 **„Amortizări privind imobilizările corporale”**, care se detaliază în următoarele conturi operaţionale de gradul II.

Toate conturile de amortizări sunt, după funcţia contabilă, conturi de pasiv, rectificative ale valorii imobilizărilor amortizabile, care se creditează cu amortismentul calculat, şi se debitează cu amortismentul aferent imobilizărilor ieşite din gestiunea entităţii economice prin casare sau cedare.

Soldul creditor reprezintă amortismentul aferent imobilizărilor, corporale sau necorporale existente în unitate la un moment dat.

4.5. Amortizarea imobilizărilor între norme contabile şi reglementări fiscale

Conform Directivei a 4 – a, a CEE atât prin concepţie, cât şi prin gradul de deductibilitate, amortizarea reprezintă un *proces cu implicaţii fiscale.* În susţinerea celor afirmate prezentăm câteva aspecte esenţiale ce privesc raportul contabilitate – fiscalitate vizavi de amortizare.

În *primul rând,* amortizarea reprezintă un *proces de recuperare a uzurii fizice şi morale* a unei imobilizări, evidenţiind o cheltuială de exploatare care se deduce din rezultatul exerciţiului.

În al *doilea rând, durata de viaţă utilă* a unei imobilizări influenţează semnificativ rezultatul exerciţiului. Astfel cu cât aceasta este mai mare cu atât cheltuiala cu amortizarea va fi mai mică şi invers.

În al *treilea rând*, cheltuiala cu amortizarea unei imobilizări este influenţată de *valoarea de intrare sau costul imobilizării*. Cu cât valoarea de intrare este mai mare şi cheltuiala va fi mai mare şi invers. Această valoare, se regăseşte în documentele care atestă intrarea imobilizării în entitate (facturi, contracte de vânzare – cumpărare, rapoarte de evaluare etc.). Poate fi reprezentată prin costul de achiziţie, preţul de producţie sau valoarea de utilitate după caz. Valorile nu includ TVA.

În al *patrulea rând*, repartizarea pe ani (exerciţii) a cheltuielilor cu amortizarea, este influenţată de *regimul de amortizare adoptat.*

În funcţie de acesta, amortizarea va fi inclusă în cheltuieli, ţinând cont de uzura estimată a imobilizărilor, iar valoarea amortizării va fi influenţată de regimul de amortizare practicat.

În al *cincilea rând*, orice modificare privind *utilitatea imobilizărilor* datorită uzurii morale sau fizice poate determina ca valoarea sa actualizată, să devină valoare netă contabilă, diferenţa dintre cele două valori, influenţând rezultatul exerciţiului.

Similar sunt evidenţiate câştigurile sau pierderile, provenind din scoaterea din funcţie a unei imobilizări.

Regimul amortizării poate determina modificarea profitului (amortizare mare determină un profit mic) şi capacitatea de autofinanţare (amortizare înregistrată mare determină capacitate de autofinanţare mare).

În conformitate cu normele europene actuale, parametrul care poate influenţa în mod semnificativ masa profitului în ceea ce priveşte amortizarea, este *regimul* (metoda) *de amortizare* utilizat. Alegerea uneia sau alteia dintre regimuri este o problemă, care ţine de legislaţia fiecărei ţări, dar şi de modul în care agentul economic percepe influenţa amortizării asupra rezultatului.

Literatura de specialitate europeană, consideră că regimul care determină *amortizarea justă este cel liniar.*

Orice nivel al amortizării, peste sau sub nivelul amortizării liniare presupune înregistrarea de *amortismente derogatorii* ce influenţează rezultatul fiscal al exerciţiului.

Atunci când o entitate economică alege regimul de amortizare, interesul său este cel investiţional, dar care intră în competiţie cu interesul *fiscal* al statului.

Armonizarea celor două interese este realizat prin abilitatea întreprinzătorului, care trebuie să găsească în funcţie de strategia de dezvoltare a întreprinderii modalitatea de mediere între interesul investiţional şi cel fiscal, care să-i asigure atât protecţia împotriva riscurilor privind încălcarea reglementărilor fiscale cât şi siguranţa şi eficienţa afacerii pe termen scurt, mediu şi lung.

Conform reglementărilor fiscale* actuale, cheltuielile aferente producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătăţirii mijloacelor fixe (conceptul fiscal pentru imobilizările corporale) amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin afectarea cheltuielilor deductibile ale perioadei.

Pentru ca o imobilizare corporală să fie considerată mijloc fix pe lângă cele două condiţii:

* Legea 571/2003, modificată şi republicată

- utilizarea în producţie, livrarea de bunuri, prestarea de servicii, închiriere în scopuri administrative;

- are o durată normală de utilizare mai mare de un an;

se impune încă una respectiv, să aibă o valoare mai mare decât limita stabilită prin Hotărâre a Guvernului (în prezent 1800 lei).

Pentru imobilizările care sunt folosite în loturi, seturi sau care formează un singur corp, lot sau set la determinarea amortizării se are în vedere valoarea întregului lot sau set. În cazul componentelor cu o durată diferită de cea a activului corporal rezultat amortizarea se determină pentru fiecare componentă în parte.

Conform reglementărilor fiscale (Legea 571/2003) *nu sunt* considerate *active amortizabile*:

- terenurile inclusiv cele împădurite;
- tablourile şi operele de artă;
- fondul comercial*;
- lacurile, bălţile şi iazurile care nu sunt rezultatul unei investiţii;
- bunurile din domeniul public finanţate din resurse bugetare;
- orice mijloc fix care nu îşi pierde valoarea în timp datorită folosirii, potrivit normelor în vigoare;
- casele de odihnă proprii, locuinţele de protocol, navele, aeronavele, vasele de croazieră, altele decât cele utilizate în scopul realizării de venituri.

Regimul de amortizare se determină conform reglementărilor actuale astfel:

- în cazul *construcţiilor* se aplică *metoda* de amortizare *liniară*;
- pentru *echipamente tehnologice*, maşini, utilaje, instalaţii, computere inclusiv echipamente periferice ale acestora, contribuabilul poate opta pentru metoda *liniară, degresivă, accelerată* fără nici un acord al fiscului;
- în cazul oricărui alt mijloc fix, contribuabilul poate opta pentru *metoda liniară sau degresivă*;
- pentru cheltuielile cu investiţiile cu *amenajarea terenurilor* se va utiliza metoda liniară pe perioada stabilită de Consiliu de Administraţie;
- *mijloacele de transport* pot fi amortizate în funcţie de numărul de km parcurşi sau numărul de ore de funcţionare prevăzute în cărţile tehnice (pentru cele intrate după 01.01.2004).
- pentru *locuinţele de serviciu*, amortizarea este deductibilă fiscal până la nivelul corespunzător suprafeţei construite prevăzute de legea locuinţei.

Considerăm că la calculul *amortizării contabile duratele de viaţă utile* ale imobilizărilor ar trebui să fie stabilite de către conducerile entităţilor pe bază de raţionament profesional iar duratele normale stabilite prin Hotărâre de Guvern să fie utilizate doar la calculul *amortizării fiscale*.

4.6. Evaluarea parametrilor amortizării imobilizărilor prin prisma Standardelor Internaţionale de Contabilitate

Standardele de contabilitate care au în vedere amortizarea*, *se aplică* terenurilor, (amenajărilor la teren) construcţiilor, instalaţiilor tehnice şi activelor necorporale destinate dezvoltării activităţii, ce pot fi evaluate credibil. *Nu se aplică* în cazul: pădurilor, resurselor naturale, care se regenerează prin natura lor, concesiunilor miniere, prospecţiunilor şi extracţiilor de minereu, petrol, gaze naturale şi resurse naturale regenerabile în mod natural.

Conform acestor standarde, *amortizarea reprezintă alocarea valorii amortizabile a unui activ de-a lungul duratei sale de viaţă estimate.*

Valoarea amortizabilă este reprezentată de costul istoric sau valoarea substituită acesteia, care trebuie alocată fiecărei perioade contabile într-o manieră sistematică pe parcursul duratei de viaţă utile a activului respectiv.

---

* Considerăm în baza celor prezentate anterior, că fondul comercial nu este activ amortizabil dacă nu este rezultatul unei achiziţii.

* IAS 36

Durata de viaţă utilă a unui activ supus amortizării, trebuie estimată după luarea în considerare a următorilor *factori: uzura fizică estimată; uzura morală;limitele legale* sau de altă natură impuse utilizării activelor. Durata de viaţă utilă a activelor supuse amortizării trebuie revizuită periodic, iar cotele de amortizare trebuie ajustate pentru perioada curentă sau pentru perioada viitoare, dacă estimările diferă semnificativ faţă de cele precedente.

Estimarea duratei de viaţă a unui activ supus amortizării este o problemă de raţionament bazat pe experienţă şi comparabilitate cu alte tipuri de active similare. În afară de uzura fizică, ce depinde de factorii de exploatare (cum a fi nr. de schimburi în care trebuie folosit activ, programul de reparaţii şi întreţineri) la estimarea duratei de viaţă utilă trebuie luaţi în considerare şi alţi factori, cum sunt: modificările tehnologice sau de modernizare a dotărilor (uzura morală), modificarea cererii pe piaţă etc.

Valoarea reziduală a unui activ este deseori nesemnificativă şi poate fi ignorată în calculul valorii amortizabile. Dacă totuşi este apreciată ca fiind semnificativă, aceasta se estimează la data achiziţionării sau la data oricărei reevaluări ulterioare, pa baza valorii realizabile, care prevalează la data respectivă în cazul unor active similare, care au ajuns la sfârşitul duratei de viaţă şi care au fost exploatate în aceleaşi condiţii în care urmează să fie folosit activul în cauză. Valoarea reziduală brută este diminuată cu costurile estimate ce privesc vânzarea activului la sfârşitul duratei de viaţă a acestuia.

Regimurile de amortizare trebuie alese cu abilitate, dar odată delimitate, trebuie aplicate consecvent de la o perioadă de gestiune la alta, în afară de cazul în care apar situaţii speciale, care să justifice schimbarea acestora.

Oricare ar fi regimul de amortizare utilizat este necesară utilizarea constantă a acesteia indiferent de nivelul de profitabilitate a întreprinderii sau de considerentele de impozitare pentru a asigura posibilitatea comparării periodice a rezultatelor activităţii de exploatare de la o perioadă la alta.

4.7. Tratamente contabile alternative cu ocazia evaluării activelor amortizabile

Cu ocazia delimitării activelor supuse amortizării, trebuie avute în vedere o serie de *tratamente* prin care se încearcă evaluarea activelor la o valoare cât mai reală.

Tratamentul contabil de bază, porneşte de la premiza că un activ amortizabil de natura imobilizărilor corporale (mai puţin terenurile) trebuie înregistrat la valoarea de intrare, iar pentru determinarea valorii nete trebuie luată în considerare amortizarea şi orice pierderi generate de deprecierea activului.

În acest sens, rezintă importanţă: *costul activului, valoarea justă şi pierderea din depreciere.*

Pierderea din depreciere reprezintă diferenţa dintre valoarea contabilă şi valoarea recuperabilă a activului în cauză.

Cu ocazia *tratamentelor alternative* prevăzute de IAS, trebuie avută în vedere şi posibilitatea revizuirii duratei de viaţă utile a unui activ. Această durată poate fi *prelungită* ca urmare a unor cheltuieli ulterioare privind activul, ce îmbunătăţesc parametrii de utilizare a acestuia faţă de performanţa estimată iniţial. Pe de altă parte schimbările tehnologice, sau structura pieţei pot conduce la *diminuarea* duratei de viaţă utile a activelor amortizabile. În aceste situaţii, durata utilă şi rata amortizării vor fi modificate corespunzător.

De asemenea poate conduce la revizuirea duratei de viaţă utile a unui activ, *politica întreprinderii* în ceea ce priveşte cheltuielile de reparaţie şi întreţinere. Aceasta, presupune în mod inevitabil înregistrarea de cheltuieli suplimentare, care se vor justifica doar în condiţiile obţinerii unor venituri suplimentare.

ÎNTREBĂRI RECAPITULATIVE

1. Care sunt concepţiile cu privire la rolul şi implicaţiile fiscale ale amortizării?
2. Prezentaţi criteriile luate în considerare la evaluarea deprecierii imobilizărilor.
3. Descrieți parametrii contabili ai amortizării.

4. Implicaţiile fiscale ale regimurilor de amortizare a imobilizărilor.
5. Prezentaţi aspecte esenţiale ce privesc raportul contabilitate – fiscalitate vizavi de amortizare.
6. Cum se efectuează evaluarea parametrilor amortizării imobilizărilor prin prisma Standardelor Internaţionale de Contabilitate?
7. Valoarea amortizabilă este reprezentată prin:
    a) costul activului (valoarea de intrare) minus valoarea reziduală
    b) valoarea reziduală
    c) valoarea recuperabilă
8. Amortizarea imobilizărilor corporale se calculează:
    a) din luna intrării în unitate
    b) începând cu luna următoare punerii în funcţiune
    c) începând cu luna punerii în funcţiune
9. Se achizitionează o instalaţie tehnică în valoare de 50.000 lei, Tva 19%. Durata de viaţă utilă 15 ani. Se amortizează în sistem degresiv varianta AD2 (fără influenţa uzurii morale). Care este durata de amortizare în sistem degresiv?
    a) 9 ani
    b) 6 ani
    c) 3 ani
10. Durata limitativă de amortizare este specifică:
    a) imobilizarilor corporale
    b) imobilizarilor în curs
    c) imobilizarilor necorporale
11. Întreprinderea „A” achizitionează un utilaj industrial al cărui cost este de 20000 lei cu o durată de viaţă utilă de 6 ani. Se consideră ca la sfarşitul duratei de utilizare din vânzarea utilajului se obtine suma de 2000 lei. Care este valoarea amortizabilă şi amortizarea pentru primul an în condiţiile adoptării regimului accelerat?
12. Se achizitionează o linie de fabricaţie la preţul de 40.000 lei, TVA 19%. Durata de viaţă utilă 5 ani. Se amortizează în sistem degresiv varianta AD1 (fără influenţa uzurii morale). Care este formula contabilă de înregistrare a amortizării în anul I?

CAPITOLUL 5

REGIMUL CONTABIL ŞI FISCAL AL EVENIMENTELOR ŞI TRANZACŢIILOR PRIVIND STOCURILE

5.1. Concepte contabile, recunoaştere şi structuri privind stocurile

Conform Standardului Internaţional de Contabilitate nr. 2 „Stocuri”, stocurile sunt *active circulante*[*] care sunt deţinute pentru: a fi vândute pe parcursul desfăşurării normale a activităţii; în curs de producţie în vederea vânzării pe parcursul desfăşurării activităţii; şi sub formă de materii prime, materiale şi alte materiale consumabile, ce urmează a fi folosite în procesul de producţie sau pentru prestarea de servicii.

[*] Un activ se clasifică ca fiind circulant atunci când:
- este achiziţionat sau produs pentru consum propriu sau în scopul comercializării şi se aşteaptă a fi realizat în termen de 12luni de la data bilanţului;
- este reprezentat de creanţe aferente ciclului de exploatare;
- respectiv numerare sau echivalente de numerar a căror utilizare nu este restricţionate

Se cuprind în categoria stocurilor activele cu ciclu lung de fabricaţie destinate vânzării (ex. ansambluri şi complexuri de locuinţe).

Caracteristica stocurilor de a se afla succesiv şi neîntrerupt în diferite faze ale procesului de producţie şi comercializare, de a descrie în cadrul exerciţiului mai multe rotaţii, determină aportul lor la realizarea cifrei de afaceri şi la valorificarea capitalului. Aceste caracteristici, fac ca stocurile să deţină un rol important în formarea rezultatului economic. Bunurile, lucrările şi serviciile de natura stocurilor se utilizează o perioadă scurtă în activitatea entităţilor şi în general participă la un singur circuit economic modificându-şi în permanenţă forma; motiv pentru care sunt denumite şi alocări ciclice sau active cu lichiditate parţială.

Standardul Internaţional de Contabilitate nr. 2[*] „Stocuri" recomandă următoarele definiţii cu privire la stocuri:

Costul stocurilor trebuie să cuprindă toate costurile aferente achiziţiei şi prelucrării, precum şi alte costuri suportate pentru a aduce stocurile în forma şi în locul în care se găsesc în prezent.

În *situaţiile financiare* stocurile trebuie evaluate la valoarea cea mai mică dintre cost şi valoarea realizabilă netă. *Valoarea realizabilă netă* este preţul de vânzare estimat ce ar putea fi obţinut pe parcursul desfăşurării normale a activităţii mai puţin costurile estimate pentru finalizarea bunului şi cele necesare cedării.

Costul de achiziţii cuprinde: preţul de cumpărare; taxele de import şi alte taxe (cu excepţia acelora pe care entitatea le poate recupera de la autorităţile fiscale); costurile de transport, manipulare; alte costuri care pot fi atribuite direct achiziţiei.

Reducerile comerciale, rabaturile şi alte elemente similare sunt deduse pentru a determina costurile de achiziţie.

Costul prelucrării (de producţie, de fabricaţie) este format din: costurile direct atribuibile unităţilor produse adică materialele şi manopera directă (costuri directe); alocarea sistematică a regiei de producţie fixă şi variabilă generată de transformarea materialelor în produse finite (costuri indirecte); alte costuri suportate pentru a aduce stocurile în locul şi în forma în care se găsesc.

Regia fixă de producţie constă în acele costuri indirecte de producţie care rămân relativ constante indiferent de volumul producţiei cum ar fi: amortizarea, întreţinerea secţiilor şi utilajelor precum şi costurile de conducere şi administrare a secţiilor. Alocarea se face pe baza capacităţii medii de producţie.

Regia variabilă cuprinde costurile indirecte care variază direct sau aproape direct proporţional cu volumul producţiei cum sunt materiile prime indirecte şi forţa de muncă indirectă.

Nu trebuie incluse în costul stocurilor fiind recunoscute drept *cheltuieli ale perioadei* în care au survenit:

- pierderile materiale, manoperă sau alte costuri de producţie înregistrate peste limitele normal admise;
- cheltuielile de depozitare, cu excepţia cazurilor în care sunt necesare în procesul de producţie anterior trecerii într-o nouă fază de fabricaţie;
- costurile de desfacere;
- regiile generale de administraţie care nu participă la aducerea stocurilor în forma şi în locul în care se găsesc în prezent.

Costul stocurilor poate include şi *costul îndatorării* în situaţia achiziţionării de stocuri în condiţii de decontare amânată, pentru diferenţa între preţul de cumpărare în condiţii normale de creditare şi suma plătită, dacă acordul conţine un element de finanţare, recunoscându-se cheltuiala cu dobânda de-a lungul perioadei de finanţare.

Costul stocurilor unui *prestator de servicii* se evaluează la costurile de producţie, adică manopera şi alte costuri legate de personalul direct angajat în furnizarea serviciilor inclusiv personalul însărcinat cu supravegherea şi regiile corespunzătoare. *Nu* se includ în costul unui serviciu cheltuielile de desfacere, administrare şi marjele de profit.

Recunoaşterea stocurilor în situaţiile financiare se face în baza următoarelor *criterii cumulative*:

[*] IAS nr. 2 „Stocuri" Editura CECCAR, 2008, pag 781-782

- stocul să genereze beneficii economice viitoare pentru entitate;
- costul stocului să poată fi evaluat credibil.

Derecunoaşterea stocurilor se realizează la vânzare sau ieşire pe alte căi (donaţii, calamităţi, etc.)

După faza circuitului economic şi locul de gestionare al stocurilor deosebim:
- stocuri pentru producţie;
- stocuri de produse;
- stocuri de producţie în curs de execuţie;
- stocuri aflate la terţi.

Indiferent de faza circuitului economic sub care se află, stocurile se diferenţiază astfel:
- *Stocuri de materii prime*
- *Materialele consumabile*
- *Materiale de natura obiectelor de inventar*
- *Produsele*
    - *semifabricate*
    - *produsele finite*
    - *rebuturile, materialele nerecuperabile* sau deşeurile
- *Animalele şi păsările*
- *Ambalajele*
- *Mărfurile*
- *Producţia în curs de execuţie*

Dacă avem în vedere *apartenenţa stocurilor*, putem deosebi:
- Stocuri aflate în gestiune, care fac parte din patrimoniu, indiferent că sunt în depozitele proprii sau în depozitele diverşilor terţi, şi
- Stocuri aflate în gestiune, dar care nu fac parte din patrimoniul propriu, aparţinând diverşilor terţi.

Privite din punct de vedere al provenienţei stocurilor, putem să deosebim:
- stocuri provenite din cumpărări,
- stocuri provenite din producţia proprie

5.2. Măsurarea şi optimizarea nivelului stocurilor

Nivelul stocurilor din cursul exerciţiului, influenţează în mod evident valoarea producţiei, calitatea, modul de valorificare şi realizare a acesteia. Nu orice nivel al stocurilor este favorabil entităţii. Astfel un *nivel minim*, poate genera opriri ale procesului de producţie, iar un *nivel prea ridicat* poate atrage după sine imobilizări de fonduri care se vor resimţi prin lipsă de resurse în cadrul altor compartimente funcţionale ale entităţii. De aceea, considerăm că *nivelul optim* al stocurilor este acela care ţine seama de condiţiile reale de aprovizionare, de producţie şi comercializare, de reducere a capitalurilor blocate şi a costurilor fiind orientat, spre accelerarea rotaţiei fondurilor şi a rentabilităţii economice.

Organizarea corespunzătoare a aprovizionării, reprezintă o premiză pentru reducerea blocării de fonduri în vederea stabilirii unor stocuri optime, în concordanţă cu nevoile reale ale producţiei.

În luarea deciziei privind nivelul stocurilor, trebuie să se ţină cont şi de *necesarul financiar al exploatării* adică de diferenţa dintre banii blocaţi pentru formarea stocurilor, creanţelor şi asimilatelor acestora pe de o parte şi finanţarea înglobată în datoriile neachitate furnizorilor pe de altă parte.

Deosebit de importantă în gestiunea stocurilor, este momentul la care acestea sunt evaluate respectiv: la *intrarea* în entitate, la *ieşirea* din entitate, la *inventariere, la închiderea* exerciţiului financiar, precum şi metoda de contabilizare folosită.

Pentru *relaţia contabilitate – fiscalitate* în cadrul stocurilor prezintă importanţă deosebită, momentul efectuării plăţilor privind stocurile achiziţionate respectiv, momentul încasării producţiei

vândute. Acestea generează cheltuieli, respectiv venituri care influenţează rezultatul financiar şi nivelul trezoreriei.

Standardul Internaţional de Contabilitate nr. 2 „Stocuri" remarcă ca tehnici de măsurare a costurilor stocurilor:

- metoda costului standard;
- metoda preţului cu amănuntul;

Costul standard (prestabilit) ia în considerare nivelurile normale ale materialelor şi consumabilelor, manoperei, eficienţei şi capacităţii de producţie. Aceste niveluri tehnice trebuie revizuite periodic şi ajustate dacă este necesar în funcţie de condiţiile actuale.

Diferenţele de preţ faţă de costul de achiziţie sau de producţie trebuie evidenţiate distinct în contabilitate, fiind recunoscute în costul activului.

Reducerile de preţ în cazul stocurilor pot avea caracter comercial sau financiar.

Procentul marjei brute utilizat ia în considerare stocurile al căror preţ a fost redus sub preţul de vânzare iniţial. Adesea este utilizat un procent mediu pentru fiecare departament de vânzare cu amănuntul, denumit coeficient mediu de repartizare a adaosului comercial (marjei brute).

Coeficientul mediu al adaosului comercial se determină în funcţie de stocul iniţial (Si) şi rulajele (R) mărfurilor şi a marjei brute.

$$K_{adaos\ comercial}\ (Kct.378) = \frac{Si\ ad\ com\ (Si_C ct.378) + Intrări\ ad\ com\ (RCct378)}{Si\ mf\ la\ preţ\ de\ vânz\ (Si_D\ ct371) + Intr\ mf\ la\ preţ\ de\ vânz\ (R_D ct371) - (Si\ TVA\ neex\ (Si_C R_C ct\ 4428) + Intr.\ TVA\ neex\ (R_C ct\ 4428)}$$

Adaosul aferent ieşirilor (vânzărilor) se determină scăzând din adaosul total (Si_Cct 378 + $R_C$ct 378), adaosul aferent stocului (Sf_Cct 378)

$$R_D ct\ 378 = (Sict\ 378 + R_C ct\ 378) - Sf_C ct\ 378)$$

Adaosul aferent stocului (Sf_Cct 378) = Stoc marfă fără TVA x Kct378

Stoc marfă fără TVA = Stoc marfă cu Tva (Sf_Dct371) – TVA neexigibilă aferentă stocului de marfă (Sf_Cct 4428)

Exemplu: Societatea Comercială „B" specializată în comerţul cu amănuntul deţine în stoc la începutul anului mărfuri la preţul cu amănuntul în valoare de 15000 lei. Adaosul comercial aferent mărfurilor din stoc este de 3000 lei, iar TVA 2200 lei. În cursul perioadei de gestiune se achiziţionează mărfuri la preţul fără TVA de 30000 lei (TVA 19%). Adaosul comercial practicat de unitate este de 20%. Se vând mărfuri în cursul lunii prin magazinul cu amănuntul în valoare de 42000 lei, (inclusiv TVA). Se descarcă gestiunea. Evidenţa se ţine la preţ de vânzare cu amănuntul.

-achiziţia de mărfuri:

%	=	401	35700
371			30000
4426			5700

- înregistrarea adaosului:

371	=	378	6000

- înregistrarea TVA neexigibilă:

371	=	4428	6840

36000 x 19% = 6840

- vânzarea mărfurilor:

5311	=	%	42000
		707	35294
		4427	6706

- descărcarea gestiunii:

%	=	371	42000
607			nu se cunoaşte
378			nu se cunoaşte
4428			6706

- determinarea adaosului comercial aferent mărfurilor vândute:

$$K_{378} = \frac{Ri_{378} + Rc_{378}}{(Si_{371} + Rd_{371}) - (Si_{4428} + Rc_{4428})} =$$

$$= \frac{9000}{57840 - 9040} = 18,44\%$$

Adaos aferent stoc (fără TVA) = Stoc marfă fără TVA x K_{378}
Stoc marfă fără TVA = Stoc marfă cu TVA – TVA aferent stoc
Stoc marfă fără TVA = 15840 – 2334 = 13506
Adaos aferent stoc = 13506 x 18,44 % = 2490,50
Adaos vânzări = Adaos total – Adaos stoc
R_{D378} = 9000 – 2490,50= 6509,50
sau $R_{D378} = R_{C707} \times K_{378}$
Adaos vânzări = 35294 x 18,44 % = 6508,21

Formula finală de descărcare a gestiunii:

%	=	371	42000,00
607			28784,50
378			6509,50
4428			6706,00

5.3. Evaluarea curentă a stocurilor

Privită prin prisma *relaţiei contabilitate – fiscalitate*, evaluarea curentă a stocurilor, este influenţată de momentul *intrării,* prin achiziţie sau alte căi respectiv momentul *ieşirii,* în principal prin vânzare sau utilizare în procesul de producţie (consum).

A*) Evaluarea la intrarea* în gestiunea entităţii se face la *cost* denumit şi valoare de intrare.

Prin ***valoarea de intrare*** se înţelege:

- C*ostul de achiziţie.*
- C*ostul de producţie* (sau prelucrare).
- V*aloarea de utilitate.*
- V*aloarea de aport.*
- V*aloarea justă.*
- *Valoarea realizabilă netă*.

B) **La ieşirea** din entitate stocurile, trebuie evidenţiate în contabilitate la valoarea de intrare. Diversitatea preţurilor şi a surselor de provenienţă, fac din evaluarea stocurilor la ieşire o operaţiune delicată. Pentru rezolvarea acestei probleme literatura de specialitate recomandă mai multe metode.

a) Metoda identificării specifice, se utilizează pentru Stocurile nefungibile în cadrul entităţilor la care gama sortimentală este relativ redusă deoarece, presupune atribuirea valorii de intrare pe baza costului de achiziţie, preţului de producţie sau a valorii de utilitate specifice stocurilor identificabile. Metoda este adecvată pentru acele elemente care fac obiectul unei comenzi distincte indiferent dacă au fost cumpărate sau produse. Metoda este exactă, dar prezintă inconvenientul că nu se poate aplica decât în cadrul entităţilor care gestionează un număr de sortimente limitat care se pot distinge în mod substanţial unele de altele. Cu toate acestea, întreprinderile care au o dotare informatică corespunzătoare o pot utiliza cu succes în orice condiţii (cele care folosesc coduri de bare).

Deoarece metoda nu permite selectarea acelor elemente care rămân în stoc, nu poate fi folosită pentru influenţarea rezultatului perioadei, motiv pentru care ar putea să nu fie agreată de către entităţile economice plătitoare de impozit pe profit.

b) Metoda costului mediu ponderat. Recomandă folosirea unui cost mediu, care are în vedere stocurile existente şi intrările de stocuri, înregistrate în cursul perioadei. În acest sens se determină un *cost mediu ponderat* (CMP) după formula:

$$CMP = \frac{Siv + Iv}{Sic + Ic}$$

în care: Siv – stocul iniţial exprimat valoric;
Sic – stocul iniţial exprimat cantitativ;
Iv – intrările valorice;
Ic – intrările cantitative.

$$Val_E = CMP \times C_E$$

în care: Val_E - valoarea ieşirilor;
C_E – cantităţile ieşite în cursul perioadei.

Metoda are cea mai mare utilitate în cazul stocurilor cumpărate la preţuri diferite, iar în contabilitate, nu sunt individualizate în funcţie de costul de achiziţie sau costul de producţie al fiecărui lot.

Evaluarea se face astfel:

- intrările de stocuri, sunt evidenţiate la costul de achiziţie, sau de producţie al fiecărei aprovizionări;

- ieşirile de stocuri se evidenţiază la costul mediu ponderat, determinat fie după fiecare lot intrat sau ieşit: zilnic, lunar, trimestrial, anual sau la alte intervale ce prezintă interes pentru entităţi. Evaluarea ieşirilor pe baza metodei costului mediu ponderat, calculat la sfârşitul lunii presupune uşurinţă în aplicare, dar nu permite evaluarea exactă a ieşirilor în cursul perioadei. În schimb, atunci când evaluarea se face după fiecare ieşire, calculele sunt mult mai exacte.

Metoda se poate utiliza cu succes în cazul organizării contabilităţii stocurilor după *metoda inventarului intermitent* având în vedere următoarele înregistrări contabile:

- intrarea stocurilor:

60x „ Cheltuieli cu stocurile”	=	**40x** „ Furnizori”

- evidenţierea valorii stocului la finele perioadei prin inventariere:

30x „ Stocuri”	=	**60x** „Cheltuieli cu stocurile”

Valoarea ieşirilor va fi reflectată şi de soldul conturilor de stocuri.

Exemplu: Entitatea economică „Z” conduce evidenţa stocurilor de materiale consumabile la cost efectiv folosind metoda inventarului intermitent.

Se cunosc următoarele informaţii:

- stoc iniţial de materiale consumabile 200kg la preţul de 1200 lei/kg.
- achiziţii de materiale consumabile în cursul lunii 800 kg la preţul de 1400 lei/kg, TVA 19%
- stoc de materiale consumabile determinat prin inventariere la sfârşitul lunii 400 kg.

Pentru evaluarea stocului şi a ieşirilor la sfârşitul perioadei se foloseşte metoda costului mediu ponderat (CMP).

Contabilizaţi operaţiile aferente.

- Înregistrarea *stocului la sfârşitul perioadei* precedente (actualul stoc iniţial)

200 kg x 12000 lei/kg =240000 lei

302 “Materiale consumabile”	=	**602** „Cheltuieli cu materialele consumabile”	240000

- Înregistrarea pe *cheltuieli* a stocului iniţial (destocarea) la începutul lunii:

602 “Cheltuieli cu materialele consumabile”	=	**302** „Materiale consumabile”	240000

- *Achiziţia* materialelor consumabile:

800 kg x 1400 lei/kg = 1120000 lei

x

% = **401** „Furnizori” 1332800
602 „Ch. cu materialele consumabile” 1120000
4426 „TVA deductibilă” 212800

x

- Calculul *costului mediu ponderat* în funcţie de stocul iniţial şi intrările din cursul anului:

CMP = Siv + Iv = (200x1200) + (8002 x1400) =240000 + 1120000 =
SiC + IC 200 + 800 1000
1360000 = 1360 lei/kg
1000

- Înregistrarea *stocului la sfârşitul* lunii determinat prin inventariere:

400 kg x 1360lei/kg = 544000 lei

x

302 „Materiale consumabile” = **602** „Cheltuieli cu materialele consumabile” 544000

x

- Determinarea *valorii ieşirilor* (cheltuielilor efective) din cursul lunii:

Valoarea ieşirilor = Stoc iniţial + Intrări – Stoc final
Valoarea ieşirilor = 240000 + 1120000 – 544000 = 816000 lei
Valoarea ieşirilor se poate obţine şi din fişa contului 602 „Cheltuieli cu materialele consumabile”

602

Si 240000 I 1120000	E 816000
Si+ I 1360000	
Stoc final 544000	

În contabilitate, diferenţele rezultate ca urmare a operării noilor intrări de stocuri la preţuri diferite de intrare, dar şi altele decât cele prestabilite, se evidenţiază ca *diferenţe de preţ* la stocuri urmând a fi imputate costului de fabricaţie al produsului.

Metoda costului mediu ponderat, este metoda cea mai *echitabilă,* nefavorizând nici entităţile economice şi nici fiscul, motiv pentru care *este recomandată* a fi utilizată în cadrul lucrărilor de închidere a exerciţiului financiar.

c) Metoda prima intrare – prima ieşire (FIFO – „first in, first aut”), are în vedere principiul potrivit căreia stocurile ieşite din gestiune se evaluează la costul primului lot intrat respectiv a celui mai vechi lot sau sortiment. După epuizarea acestuia, evaluarea se face la costul următorului lot intrat în ordine cronologică. Metoda este recomandată unităţilor cu o gamă sortimentală diversificată şi în perioade în care există o relativă stabilitate a preţurilor. Folosirea metodei în condiţiile creşterii preţurilor, are ca efect evaluarea ieşirilor la costurile cele mai scăzute, iar a stocurilor la preţurile cele mai mari, ceea ce determină o majorare a profitului din exploatare şi a impozitului aferent. Dacă metoda se foloseşte când preţurile scad, ieşirile vor fi evaluate la preţurile cele mai mari, iar stocurile la preţurile cele mai mici efectul fiind reducerea profitului.

Exemplu: În tabelul următor sunt prezentate stocul iniţial şi mişcările din cursul lunii iunie la „materia primă X”

Data	Operaţia	Cantitate	Cost unitar
1.VI	Stoc iniţial	600	10
2.VI	Intrări aprovizionare	300	12
7.VI	Ieşiri Consum	400	
8.VI	Intrări aprovizionare	300	15
9.VI	Ieşiri consum	500	

Evaluarea ieşirilor şi a stocului final după metoda FIFO este redată în tabelul următor:

Data	Operaţia	Intrări			Ieşiri			Stocuri		
		Q	PU	Valoare	Q	PU	Valoare	Q	PU	Valoare
1.VI	Stoc iniţial							600	10	6000
2.VI	Aptov.	300	12	3600				900		9600
								600	10	6000
								300	12	3600
7.VI					400	10	4000	500		5600
								200	10	2000
								300	12	3600
8.VI	Aprov.	300	15	4500				800		10100
9.VI	Consum				500		5600	300	15	4500
					200	10	2000			
					300	12	3600			
TOTAL		600		10100	900		9600	300		4500

d) Metoda ultimul intrat – primul ieşit (LIFO*) – „last in, first aut"), presupune evaluarea stocurilor ieşite în cursul perioadei la costul de achiziţie sau de producţie a ultimei intrări. Conform acestei metode, stocurile ieşite din gestiune sunt considerate ca aparţinând ultimului lot şi evaluate la costul acestuia. La epuizarea fiecărui lot, se va lua în considerare preţul următorului lot în ordine invers cronologică.

Metoda este preferată de entităţile economice în condiţiile unei economii inflaţioniste. Se poate folosi cu succes de către entităţi, care realizează prelucrarea automată a datelor.

Esenţa metodei constă în separarea rezultatului din exploatare, de rezultatul din deţinerea de active, corectând astfel aşa numita *eroare de desincronizare* prin asocierea veniturilor şi costurilor mai vechi rezultatului din deţinerea de active.

Metoda conduce la *reducerea profitului brut*, scăderea impozitului pe profit şi menţinerea capacităţii de finanţare (menţinerea disponibilităţilor băneşti la acelaşi nivel).

Consecinţele aplicării metodei se concretizează în:

- descreşterea volumului fizic al activelor la sfârşitul perioadei de gestiune;
- subevaluarea stocurilor în bilanţ (stocurile finale fiind evaluate la nivelul valorii curente de la închiderea exerciţiului);
- este indicat a se utiliza când se aşteaptă o creştere a preţurilor în viitor.

Principalele *inconveniente* ale metodei se referă la:

- conduce la *diminuarea stocului final*, uneori injust ceea ce determină includerea în cheltuielile cu stocurile a unor sortimente evaluate la costuri apropiate de momentul evaluării, de regulă mai mari ceea ce determină micşorarea rezultatului financiar şi a impozitului pe profit;
- *evoluţia neaşteptată a preţurilor* în unele perioade (în sensul că în locul unei creşteri pot să intervină micşorări sensibile) pot conduce la rezultate contradictorii;
- determină *nerespectarea principiului prudenţei* în evaluarea bilanţieră;
- necesită *costuri ridicate* cu implementarea şi administrarea metodei;
- lichidarea unor stocuri odată cu comandarea unui nou sortiment similar, conduce la *anularea avantajelor acumulate* ale metodei, costurile vechi fiind reflectate în cheltuieli curente.

În dorinţa de a rezolva aceste inconveniente este permisă crearea de grupe cu articole similare şi utilizarea unor *coeficienţi* care permit transformarea stocului final exprimat în costuri curente, în costuri de la începutul perioadei de gestiune. Cu toate aceste inconveniente, într-o perioadă caracterizată prin creşterea preţurilor metoda LIFO reuşeşte o mai *bună corespondenţă între veniturile şi cheltuielile curente*, evitând eroarea de desincronizare privind stocurile consumate, prin introducerea unei convenţii, care să aproximeze fluxul fizic al stocurilor.

În concluzie, metoda LIFO este cea care evaluează ieşirile de stocuri la valorile cele mai mari şi existenţele de stocuri, la valorile cele mai mici. În *condiţiile de inflaţie*, este metoda care poate să atenueze creşterea preţurilor în sensul reflectării unui rezultat financiar aproape de realitate.

* Nu mai este recomandată de IAS 2 „Stocuri"

Cu toate acestea Consiliul pentru Standarde Internaţionale de Contabilitate a decis să elimine alternativa permisă de utilizare a metodei LIFO. Argumentele sunt:

- se tratează cele mai noi (actuale) părţi ale stocului ca fiind primele vândute şi în consecinţă părţile care rămân în stoc sunt recunoscute ca şi cum ar fi fost cele mai vechi, ceea ce nu este reprezentare credibilă a fluxurilor de stocuri;
- evaluarea costului cu vânzarea bunurilor se face prin referire la preţuri depăşite pentru stocurile vândute, în timp ce venitul din vânzări este evaluat la preţuri curente, ceea ce impune evaluarea unui flux nerealist de cost;
- reduce (sau creşte) profiturile într-un mod care tinde să reflecte efectul pe care preţurile crescute (sau diminuate) îl vor avea în costul de înlocuire a stocurilor vândute;
- are ca rezultat stocuri recunoscute în bilanţ la valori care au prea puţină legătură cu nivelurile recente ale costurilor stocurilor ceea ce poate distorsiona profitul sau pierderea în special când se presupune că vechile straturi păstrate de stocuri au fost utilizate atunci când stocurile s-au redus substanţial.

În anumite circumstanţe metoda LIFO poate avea şi *merite* în sensul că ajustează parţial profitul sau pierderea pentru efectele schimbărilor de preţ. Cu toate acestea Consiliul a ajuns la concluzia că nu este adecvat să se permită o abordare care să aibă ca rezultat o evaluare a profitului sau pierderii pentru perioada care să nu fie consecventă cu evaluarea stocurilor în scopul *realizării bilanţului.*

Consiliul pentru Standarde Internaţionale de Contabilitate a recunoscut că în unele jurisdicţii utilizarea metodei LIFO în scopuri fiscale este posibilă numai dacă metoda este utilizată şi în *scopuri contabile.* S-a ajuns totuşi la concluzia că analizele privind fiscalitatea nu oferă o bază conceptuală adecvată pentru selectarea unui tratament contabil adecvat şi că nu este acceptabil să se permită un tratament contabil inferior numai din cauza reglementărilor şi avantajelor fiscale, care trebuie să reprezinte o preocupare a autorităţilor fiscale.

Pentru aplicarea metodei LIFO documentele de evidenţă a stocurilor trebuie structurate în mod corespunzător.+

Pe baza datelor din exemplul de mai sus este prezentată în următorul tabel metoda LIFO:

Data	Operaţia	Intrări			Ieşiri			Stocuri		
		Q	PU	Valoare	Q	PU	Valoare	Q	PU	Valoare
1.VI	Stoc iniţial							600	10	6000
2.VI	Aptov.	300	12	3600				901		9600
								600	10	6000
								300	12	3600
7.VI	Consum				400		4400	500		5000
					200	12	2400			
					200	10	200			
8.VI	Aprov.	300	15	4500				800		9500
9.VI	Consum				500		6500	300	10	3000
					200	10	2000			
					300	15	4500			
TOTAL		600		8100	900		10900	300		300

5.4. Evaluarea periodică a stocurilor

Evaluarea periodică a stocurilor se face la inventariere şi la închiderea exerciţiului (evaluare bilanţieră).

Evaluarea la inventariere este o activitate complexă, care presupune pe lângă constatarea faptică a existenţei stocurilor şi constatarea *utilităţii* acestora (valoarea de întrebuinţare) în vederea stabilirii gradului de depreciere în raport cu care se efectuează evaluarea.

Conform Legii contabilităţii şi OMF 1753/2004 inventarierea este obligatorie cel puţin o dată pe an, de regulă la sfârşitul anului.

Evaluarea la inventare se face la valoarea de *utilitate*, *sau actuală* a stocurilor denumită şi *valoare de inventar*.

Evaluarea bilanţieră (la închiderea exerciţiului) se face cu ocazia întocmirii situaţiilor financiare anuale. Prin evaluarea bilanţieră se asigură reflectarea situaţiei reale a activelor, capitalurilor proprii, datoriilor şi a rezultatelor exerciţiului. Evaluarea bilanţieră, se face cu respectarea *principiului prudenţei* prin compararea valorii de inventar cu valoarea contabilă, diferenţa dintre aceste valori, evidenţiindu-se în contabilitate pe seama ajustărilor de valoare sau ca intrări de stocuri.

5.5. Evaluarea stocurilor şi relaţia cu fiscalitatea

5.5.1. Reguli la evaluarea conturilor de stocuri

În conformitate cu Directiva a IV–a a CEE şi Standardelor Internaţionale de Contabilitate evaluarea conturilor de stocuri în bilanţ, se face respectând următoarele *reguli:*

- evaluarea se face pe baza *principiului continuităţii activităţii*, considerând că unitatea se află în exploatare;
- metodele de evaluare trebuie *păstrate o perioadă cât mai îndelungată*, schimbarea fiind permisă doar dacă este cerută de lege, de un standard contabil sau au ca rezultat informaţii mai relevante, inteligibile şi credibile;
- cu ocazia evaluării trebuie respectat *principiul prudenţei*, adică să fie luate în considerare toate obligaţiile previzibile şi pierderile potenţiale care au luat naştere în cursul exerciţiului financiar încheiat sau pe parcursul unui exerciţiu anterior chiar dacă asemenea obligaţii sau pierderi apar între data încheierii exerciţiului şi data întocmirii bilanţului;
- se va ţine seama de toate *ajustările de valoare* datorate deprecierilor, indiferent dacă rezultatul exerciţiului financiar este profit sau pierdere;
- *veniturile*, respectiv *cheltuielile* vor fi luate în considerare indiferent da data încasării sau plăţii acestora;
- evaluarea conturilor de stocuri se face în mod *individual* pe fiecare cont în parte;
- *soldurile iniţiale* ale conturilor de deschidere, *trebuie să corespundă cu soldurile finale* ale exerciţiului precedent;
- evaluarea stocurilor a căror utilizare este limitată în timp, se efectuează pe baza *valorii de înlocuire.*

Metoda de evaluare trebuie *aplicată cu consecvenţă*, pentru elemente similare de natura stocurilor şi a activelor fungibile de la un exerciţiu financiar la altul. Dacă în situaţii excepţionale administratorii decid să schimbe metoda pentru un anumit element de stocuri sau active fungibile în notele explicative trebuie să se prezinte informaţii privind motivul schimbării metodei şi efectele sale asupra rezultatului. O entitate trebuie să utilizeze aceleaşi metode de determinare a costului pentru toate stocurile care au natură şi utilizare similare. Pentru stocurile cu natură sau utilizare diferită, folosirea unor metode diferite de calcul a costului poate fi justificată.

5.5.2.Aspectele fiscale la evaluarea stocurilor

Problematica evaluării stocurilor în contabilitate se intersectează în mod inevitabil cu *fiscalitatea*. Cele mai evidente *implicaţii fiscale* apar la *evaluarea ieşirilor* prin vânzare sau prin consum, când se înregistrează la descărcarea gestiunii cheltuieli, cu efecte directe asupra rezultatului contabil. Din punct de vedere *fiscal* putem accepta ideea: *cu cât cheltuiala este mai mare la o cantitate dată de bunuri vândute sau date în consum cu atât profitul şi impozitul pe profit sunt mai mici*. Se realizează astfel un obiectiv al gestiunii fiscale şi anume *amânarea în timp a unei părţi din sarcina fiscală.*

Dacă evaluarea stocurilor, se face la *cost de achiziţie*, acestea constituie obiectul corecţiilor de valoare pentru a da acestor elemente o valoare inferioară celei curente, care este diferită de cea de la închiderea bilanţului.

Atunci când elementele de natura stocurilor fac obiectul unor *corecţii de valoare* din raţiuni fiscale, se va indica în notele explicative valoarea lor şi justificările ce au impus aceste corecţii. Diferenţele rezultate, ca urmare a corecţiilor şi care reprezintă o valoare importantă la data închiderii bilanţului, vor fi prevăzute pe categorii, în cadrul *notelor explicative.*

Dacă suma rezultată este mai mare decât *media perioadei precedente*, aceasta se poate trece în note, specificându-se acest fapt. *Diferenţele rezultate se vor evidenţia pe seama ajustărilor pentru deprecierea stocurilor şi a producţiei în curs de execuţie*, dar nu au voie să depăşească nivelul total al stocurilor.

La intersecţia contabilităţii cu fiscalitatea, se află şi evaluarea bunurilor şi a serviciilor obţinute din *producţie proprie.*

Acestea vor fi evidenţiate la costul de producţie, urmărindu-se respectarea concordanţei dintre contabilitatea financiară şi contabilitatea de gestiune. La evaluarea acestor elemente, se vor avea în vedere pe lângă costurile de producţie şi eventualele cheltuieli legate de realizarea în condiţii speciale a acestor stocuri. Diferenţele vor fi evidenţiate distinct în contabilitate, urmărindu-se concordanţa dintre cheltuielile efectuate pentru obţinerea lor şi veniturile obţinute în urma valorificării.

O trăsătură aparte a relaţiei contabilitate – fiscalitate în gestiunea stocurilor o prezintă *nivelul stocurilor*. Astfel *supraevaluarea ieşirilor, vor conduce la o subevaluare a rezultatului şi a obligaţiilor fiscale* şi *la menţinerea trezoreriei*, în schimb *subdimensionarea* ieşirilor, *va determina supraevaluarea rezultatului, a obligaţiilor fiscale* şi *diminuarea trezoreriei*.

Implicaţiile fiscale ale evaluării stocurilor la intrarea în entitate, sunt mai puţin evidente având în vedere că, durata pentru care rămân în gestiune este relativ mică comparativ cu imobilizările.

Fiind încadrate în categoria *active circulante* stocurile se află într-o continuă mişcare şi transformare participând de regulă la un singur ciclu de producţie sau comercializare. Cu toate acestea, putem aplica şi în cazul acestora, raţionamentul potrivit căruia includerea în valoarea contabilă a unei părţi cât mai mici din cheltuielile ocazionate de intrarea stocurilor, oferă un *avantaj fiscal*, amânând în timp plata unei părţi din impozitul pe profit, până în momentul vânzării sau dării în consum.

Dacă pentru *costul de achiziţie*, posibilităţile folosirii acestui tip de *politică fiscală* sunt limitate, în cazul *costului de producţie, implicaţiile fiscale* sunt destul de clare, deoarece se pot folosi metode de calcul a costurilor totale sau parţiale diferite ce determină costuri diferite.

La nivelul unui stoc constant, *avantajul fiscal* apare numai în prima parte a ciclului de producţie, adică în luna în care se începe producerea bunurilor.

Dacă însă producţia se realizează în salturi este evident mai favorabil din punct de vedere al *consecinţelor fiscale*, să se folosească metode de determinare a costurilor parţiale, deoarece impozitul se va plăti la vânzarea bunurilor de natura stocurilor, adică atunci când în mod normal ar trebui să se încaseze contravaloarea stocurilor vândute.

Evoluţia preţurilor de la o intrare la alta a aceluiaşi element de stoc, din cauza inflaţiei, sau pur şi simplu din cauza raportului cerere – ofertă, face ca la evaluarea ieşirilor de stocuri să se aplice *metode convenţionale.*

Caracterul obiectiv al preţurilor, face ca reglementările contabile şi fiscale să recunoască şi să recomande mai multe astfel de metode, entitatea având posibilitatea de a opta pentru cea mai convenabilă.

Dintre criteriile ce trebuie avute în vedere la alegerea metodei de evaluare a stocurilor, prezintă importanţă deosebită *impactul fiscal* rezultat.

De regulă ieşirile din stocuri, adică descărcarea de gestiune, se concretizează în înregistrarea unei cheltuieli cu efecte directe asupra rezultatului contabil.

Din punct de vedere *fiscal*, cu cât cheltuiala este mai mare cu atât profitul şi impozitul pe profit vor fi mai mici iar trezoreria nu va fi afectată.

Acest raţionament ne determină să considerăm că, *metoda cea mai avantajoasă* sub aspect fiscal este cea care permite evaluarea *ieşirilor de stocuri la valoarea cea mai mare*. Dintre metodele

acceptate de legislaţia din ţara noastră: cost mediu ponderat, FIFO, LIFO, cea mai agreată de entităţi este metoda LIFO. Aceasta, permite evaluarea ieşirilor la preţul ultimului lot intrat (cel mai mare) până la epuizarea acestuia.

Din punct de vedere contabil, metoda LIFO conduce la evidenţierea în bilanţul de la sfârşitul perioadei, a unei valori a stocului *subdimensionate* deoarece acesta va fi evaluat la preţul primului lot intrat, care în condiţii de inflaţie, este cel mai mic. Nu se asigură astfel *imaginea fidelă* a elementelor de natura stocurilor existente în gestiune la un moment dat. Acesta este motivul, pentru care majoritatea entităţilor româneşti folosesc pentru evaluarea stocurilor la ieşire *metoda costului mediu ponderat*. Chiar dacă aceasta nu este întotdeauna cea mai avantajoasă, este utilizată, deoarece este mai simplă şi se potriveşte cel mai bine organizării sistemului informaţional din întreprinderile româneşti, unde documentele justificative privind intrările şi ieşirile din stocuri se înregistrează de regulă la sfârşitul lunii, neavându-se în vedere *ordinea strict cronologică a intrării* acestora, condiţie indispensabilă pentru aplicarea metodelor FIFO sau LIFO.

Potrivit OMPF 1752/2005, MO. 1080/2005*, contabilitatea stocurilor se ţine cantitativ şi valoric sau numai valoric prin intermediul inventarului permanent sau intermitent.

În cazul folosirii ***inventarului permanent*** în contabilitate se înregistrează toate operaţiunile de intrare şi ieşire ceea ce permite stabilirea şi cunoaşterea în orice moment a stocurilor atât cantitativ cât şi valoric, evidenţiindu-se în debitul conturilor de stocuri a valorii stocurilor intrate la preţ de înregistrare iar în creditul acestor conturi ieşirile din gestiune a stocurilor. Soldul conturilor de stocuri reprezintă valoarea bunurilor existente în gestiune la preţ de înregistrare.

Inventarul intermitent constă în stabilirea ieşirilor şi nivelul lor în contabilitate pe baza inventarierii stocurilor la sfârşitul perioadei:

$$E = Si + I - Sf$$

Soldurile finale se stabilesc prin inventar şi se reflectă la sfârşitul perioadei în debitul conturilor de stocuri.

Metoda inventarului intermitent are totuşi ceva "ascuns", în sensul că orice pierdere sau profit „cosmetizat" îşi va face reapariţia mai devreme sau mai târziu, deoarece stocul final al unui exerciţiu financiar devine stocul iniţial al exerciţiului financiar următor.

În consecinţă, această metodă prezintă o serie de *dezavantaje* cum ar fi:

- imposibilitatea efectuării unui control riguros asupra gestiunii stocurilor prin intermediul contabilităţii;
- se încalcă principiul imaginii fidele deoarece orice eroare sau omisiune de înregistrare la efectuarea inventarului fizic duce la informaţii false în documentele contabile de sinteză;
- în cazul lipsei de atenţie şi a neverificărilor, orice pierdere sau furt din gestiune apare ca o ieşire din stoc, fiind inclusă în cheltuielile exerciţiului.

Considerăm că prin această metodă de evaluare a stocurilor managerul entităţii economice are la îndemână informaţii importante care să influenţeze deciziile cu temei real şi benefice entităţilor economice.

5.6. Contabilitatea şi fiscalitatea unor operaţiuni particulare privind stocurile

5.6.1. Contabilitatea stocurilor date spre prelucrare sau recondiţionare la terţi

Se cuprind în categoria stocuri date spre prelucrare sau recondiţionare bunurile aflate temporar la terţi în vederea transformării în alte sortimente sau pentru refacerea parametrilor tehnici şi de calitate. Cheltuielile ocazionate de aceste operaţii, inclusiv transportul, manipulare, etc., se cuprind în costul cu care se vor înregistra la revenire la deţinătorul de drept.

* Modificat şi completat prin OMFP nr. 2001/2006, publicat în M.O.nr. 994/13.12.206 şi prin OMEF nr. 2374/2007, publicat în M.O. n.r25 şi 25 bis/14.01.2008

Exemplu: Societatea Comercială „Z" trimite, unui terţ, pentru recondiţionare materii prime în valoare de 100000 lei. Costurile generate de recondiţionare însumează 1000 lei.

Contabilizare operaţiuni:

- Evidenţierea materiilor prime trimise pentru recondiţionare:

357 „Materii prime aflate la terţi"	=	**301** „Materii prime"	100000

La unitatea care face recondiţionarea se va înregistra în afara bilanţului:

Debit **8032**„Valori materiale primite spre prelucrare" = 100000

- Revenirea materiilor prime de la terţi:

301 „Materii prime"	=	**357** „Materii prime aflate la terţi"	100000

La unitatea care a efectuat prelucrarea:

Credit **8032** „Valori materiale primite spre prelucrare" = 100000

- Facturarea costului prelucrării:

%	=	**401** „Furnizori"	1190
301 „Materii prime"			1000
4426 „TVA deductibilă"			199

- Plata prestatorului:

401 „Furnizori"	=	**5311** „Casa"	1190

Costul actual al materiilor prime: 100000 + 1000 = 101000 lei.

Implicaţiile fiscale sunt generate de creşterea costului cu cheltuielile de recondiţionare şi prelucrare şi a datoriilor faţă de prestatori, dar şi implicit scăderea trezoreriei curente odată cu plata datoriilor.

5.6.2. Contabilitatea mărfurilor date spre vânzare în consignaţie

Prin *comerţul de consignaţie* se asigură desfacerea unor categorii de bunuri aparţinând persoanelor fizice şi juridice. Se încadrează în comerţul de consignaţie şi vânzarea de către producători sau comercianţi a bunurilor prin intermediul unor comisionari prin participarea deponenţilor (consignatarii) şi comisionari (consignatorii).

În comerţul de consignaţie se stabilesc două *categorii de preţuri:*

- *preţuri de evaluare*, pot fi stabilite fie de proprietarul bunurilor fie negociat de către partenerii implicaţi, pin corelare cu preţul bunurilor similare şi eventual cu uzura atunci când nu sunt în stare nouă;

- *preţul de vânzare cu amănuntul* se formează din: preţul de evaluare, comisionul consignaţiei (un procent aplicat asupra preţului de evaluare), taxa pe valoarea adăugată dacă unitatea este plătitoare de TVA.

Taxa pe valoarea adăugată se aplică asupra *comisionului*.

Pentru evidenţa mărfurilor în consignaţie se folosesc următoarele documente principale: bonul de primire, avizul de însoţire, centralizatorul intrărilor, bonul de vânzare, factura, borderoul de ieşire a bunurilor din consignaţie, jurnalul de vânzări.

Exemplu: Societatea Comercială „X" a primit de la un deponent mărfuri în consignaţie evaluate la 300000. Comisionul consignaţiei 20%.

Contabilizare operaţiuni:

- *Primirea mărfurilor* spre vânzare, dar nu şi în patrimoniu:

Debit **8033** „Valori materiale primite în păstrare sau custodie"= 300000

- Calculul *preţului de vânzare:*

Pv = Preţ de evaluare + (Preţ de evaluare x Procent comision)

Pv fără TVA = 300000 + (300000 x 20%) = 300000 + 60000 = 360000

lei.
Pv cu TVA = 360000 + (60000 x 19%) = 360000 + 11400 = 371400 lei.
TVA = 19% x valoarea comisionului = 60000 x 19% = 11400 lei.

- *Vânzarea* mărfurilor în consignaţie:

5311 „Casa”	=	%	371400
		707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”	300000
		704 „Venituri din lucrări şi servicii”	60000
		4427 „TVA colectată”	11400

- *Recepţia* mărfurilor:

371 „Mărfuri”	=	%	371400
		462 „Creditori diverşi”	300000
		378 „Diferenţe de preţ la mărfuri”	60000
		4428 „TVA neexigibilă”	11400

- *Descărcarea* gestiunii:

%	=	371 „Mărfuri”	371400
607 „Cheltuieli cu mărfurile”			300000
378 „Diferenţe de preţ la mărfuri”			60000
4428 „TVA neexigibilă”			11400

şi concomitent

- Plata deponenţilor la casierie:

462 „Creditori diverşi”	=	**5311** „Casa în lei”	300000

În cazul în care deponentul este o entitate economică plătitoare de TVA, acesta (TVA-ul) se va determina la valoarea mărfii primită în consignaţie plus comisionul consignatorului.

Implicaţiile fiscale sunt generate doar de veniturile din prestări de servicii (comisionul) deoarece veniturile din vânzarea mărfurilor sunt egale cu cheltuielile cu mărfurile.

Poate fi considerat un avantaj şi faptul că plata deponenţilor se face după vânzarea mărfurilor primite în consignaţie. Aceasta poate fi considerată ca o creditare a entităţii de consignaţie de către deponenţi, fără dobândă.

5.6.3. Contabilitatea şi fiscalitatea importului de mărfuri pe cont propriu

În general *importul* este considerat ca fiind operaţiunea economică sau tranzacţia prin care se introduc bunuri şi servicii pe teritoriul ţării provenind din alte ţări. Odată cu intrarea României în Uniunea Europeană (U.E.) prin import se înţelege introducerea pe teritoriul U.E. a bunurilor dintr-un teritoriu terţ.

Bunurile ce fac obiectul importului se clasifică în:

- bunuri comunitare;
- bunuri necomunitare.

Prin *bunuri comunitare* se înţelege introducerea pe teritoriul U.E., pentru scopuri de TVA a unor bunuri care din punct de vedere vamal sunt în circulaţie liberă provenind din teritorii comunitare.

Bunurile necomunitare sunt bunuri introduse pe teritoriul U.E., pentru scopuri de TVA, care din punct de vedere vamal, nu sunt în circulaţie liberă provenind dintr-un teritoriu terţ.

În anumite situaţii bunurile sunt introduse fizic pe teritoriul U.E. dar nu circulă liber, ele fiind plasate în regim vamal suspensiv (antrepozit vamal şi fiscal).

Pentru a defini importul de bunuri trebuie stabilit locul importului. Ca regulă generală, locul importului de bunuri se consideră a fi statul membru în care se află bunurile când intră pe teritoriul comunităţii.

Codul Fiscal prezintă şi unele scutiri de TVA în situaţia importului de bunuri a căror livrare în România este în orice situaţia scutită de taxă şi în situaţia în care importul de bunuri este urmat de o livrare intracomunitară scutită sau de o operaţiune asimilată unei lucrări intracomunitare scutită către un alt stat membru din Uniunea Europeană*.

Importul de bunuri pe cont propriu determină anumite particularităţi cu privire la formarea costului de achiziţie respectiv a preţului de vânzare intern.

Costul de achiziţie cuprinde anumite elemente specifice şi anume:

- valoarea în vamă;
- taxele nerecuperabile plătite în vamă (taxa vamală, comisionul vamal, accizele);
- cheltuielile interne de transport – manipulare.

Valoarea în vamă ca principal element al costului de achiziţie în cazul importului de bunuri este formată din:

- preţul extern al mărfii;
- cheltuielile de transport ale mărfurilor importate până la frontiera română;
- cheltuielile de încărcare, descărcare şi manipulare conexe importului (aferente parcursului extern);
- costul asigurării şi alte cheltuieli pe parcurs extern (redevenţe, drepturi de licenţă, etc).

Valoarea în vamă se determină şi declară de către importator, care este obligat să depună la biroul vamal o *declaraţie* pentru valoarea în vamă, însoţită de facturi sau de alte documente de plată a mărfii şi cheltuielile pe parcurs extern aferente acesteia.

Atunci când la import bunurile sunt supuse taxelor vamale, taxelor agricole sau altor taxe similare, stabilite ca urmare a unei politici comune, faptul generator şi exigibilitatea TVA intervin la data la care intervin *faptul generator* şi *exigibilitatea* taxelor comunitare.

Dacă bunurile nu sunt supuse taxelor comunitare, faptul generator şi exigibilitatea TVA intervin la data la care ar interveni faptul generator şi exigibilitatea acelor taxe comunitare, dacă bunurile importate ar fi supuse unor astfel de taxe.

În situaţia în care bunurile de import sunt plasate într-un *regim suspensiv* faptul generator şi exigibilitatea taxei intervin la data la care acestea *încetează* a mai fi plasate într-un astfel de regim.

Exemplu: Societatea Comercială „Z" (din România) importă mărfuri dintr-o ţară din afara U.E. (ex. SUA), pentru care se cunosc următoarele date:

- valoarea externă a mărfii 50000 $
- transport extern (efectuat de furnizor) 1000$
- taxe vamale 10%
- comision vamal 2% din valută în vamă
- TVA 19%
- cursul de schimb 3 lei/$

Valoarea în vamă: (50000$ x 3lei/$) + (1000 x 3lei/$) = 153000 lei
Taxe vamale: 153000 x 10% = 15300 lei
Comision vamal: 153000 x 2% = 3060 lei
Cost de achiziţie în vamă: 153000 + 15300 + 3060 = 171360 lei
TVA aferent costului de achiziţie în vamă: 171360 x 19% = 32558 lei

Înregistrări în contabilitate:

-înregistrarea facturii la costul de achiziţie în vamă:

371 „Mărfuri"	=	%	171360
		401 „Furnizori"	153000
		446 „Alte impozite şi taxe"	15300
		447 „Fonduri speciale - taxe şi vărsăminte asimilate"	3060

* Legea 571/2003, Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, art. 125, M.Of. 927/2003

Dacă TVA-ul se achită în vamă se va înregistra:

x

4426 „TVA deductibilă” = **5121** „Conturi curente în lei”32558

x

Dacă TVA-ul se evidenţiază în momentul importului urmând a se regulariza ulterior înregistrarea va fi:

x

4426 „TVA deductibilă” = **446** „Alte impozite şi taxe” 32558

x

- plata furnizorului extern 53000 $ (curs la data plăţii 2,8 lei/$):

x

401 „Furnizori”	=	%	153000
		5124 „Conturi la bănci în valută”	148400
		765 „Venituri din diferenţe de curs valutar”	4600

x

- Considerăm că, mărfurile se vând la intern la preţul de 200000 lei inclusiv TVA.
- vânzare mărfuri:

x

4111 „Clienţi”	=	%	200000
		707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”	168068
		4427 „TVA colectat”	31932

x

- descărcare gestiune:

x

607 „Cheltuieli cu mărfurile” = **371** „Mărfuri” 171360

x

- încasare clienţi prin filă CEC:

x

5112 „Cecuri de încasat” = 4**111** „Clienţi” 200000

x

- la scontarea cecului de către bancă:

x

5121 „Conturi la bănci în lei” = **5112** „Cecuri de încasat” 200000

x

- regularizare TVA:

x

%	=	**4426** „TVA deductibilă”	32558
4427 „TVA colectată”			31932
4424 „TVA de recuperat”			626

x

- încasare TVA de la buget:

x

5121 „Conturi la bănci în lei” = **4424** „TVA de recuperat” 626

x

Notă: atunci când importul se realizează de către entităţi care nu sunt înregistrate în scopuri de TVA, acestea vor achita TVA-ul în momentul importului pe baza declaraţiei vamale de import (DVI). În acest caz toate taxele şi impozitele sunt elemente ale costului bunurilor importate.

Costul transportului intern se include în costul de achiziţie al mărfurilor importate în baza facturii de transport.

5.6.4. Contabilitatea şi fiscalitatea importului de bunuri în comision

Importul de bunuri în comision este acea formă a importului ce prezintă următoarele particularităţi:

· *Bunurile* importate nu intră în patrimoniu şi nu fac obiect al gestiunii unităţilor de import – export;

· *Importatorii* facturează beneficiarilor de import distinct cheltuielile efectuate în contul lor respectiv comisionul plus TVA-ul aferent comisionului;

· *Taxa pe valoarea* adăugată aferentă bunurilor importate se plăteşte în vamă de titularii operaţiunilor de import, dar se deduce numai de beneficiarii importurilor.

Exemplu: Societatea Comercială „A" importă în comision mărfuri din Canada, pentru care se cunosc următoarele date:

- valoarea externă a mărfii 100000 euro 400000
- taxe vamale 20% 80000
- comision vamal 1% 4000
- comisionul entităţii de import – export 5% la valoarea facturii externe
- TVA 19%
- curs de schimb 4 lei/euro

Valoarea în vamă fără TVA: (100000 euro x 4 lei/euro) + (100000 x 4 x 20%) + (100000 x 4 x 1%) = 400000 + 80000 + 4000 = 484000 lei

TVA aferent valorii în vamă: 484000 x 19% = 91960 lei

Valoarea în vamă cu TVA: 484000 + 91960 = 575960 lei

Comisionul entităţii de import– export: 400000 x 5% = 20000lei

TVA aferent comisionului entităţii de import-export: 20000 x 19% = 3800 lei

a) În contabilitatea entităţii de import export (comisionarul) se vor face înregistrările:

- *Înregistrare valoare în vamă* conform facturii:

4111 „Clienţi"	=	%	575960
		401 „Furnizori"	400000
		446 „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"	80000
		447 „ Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate"	4000
		462 „Creditori diverşi" analitic TVA	91960

- Încasare clienţi (beneficiarii importurilor):

5124 „Conturi la bănci în valută"	=	**4111** „Clienţi"	575960

- Plata taxelor datorate în vamă:

%	=	**5121** „Conturi la bănci în lei	175960
446 „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"			80000
447 „Fonduri speciale –taxe şi vărsăminte asimilate"			4000
462 „Creditori diverşi"			91960

- Plata furnizorului extern:

401 „Furnizori"	=	**5124** „Conturi la bănci în valută"	400000

- Facturarea comisionului către beneficiarul importurilor:

4111 „Clienţi"	=	%	23800
		704 „Venituri din lucrări	20000

		executate şi prestări servicii”	
		4427 „TVA colectat”	3800

x

- Încasare comision:

x

5121 „Conturi la bănci în lei”	=	**4111** „Clienţi”	23800

x

b) În contabilitatea entităţii beneficiare a importului se vor face înregistrările:

- Înregistrare achiziţie mărfuri:

x

%	=	**401** „Furnizori”	575960
371 „Mărfuri”			484000
4426 „TVA colectată”			91960

x

- Plata furnizori:

x

401 „Furnizori”	=	**5124** „Conturi la bănci în valută”	575960

x

- Evidenţierea comisionului datorat entităţii intermediare (comisionarul):

x

%	=	**401** „Furnizori”	23800
635 „Alte cheltuieli cu impozite şi taxe			20000
4426 „TVA deductibilă”			3800

x

- Plată comision:

x

401 „Furnizori”	=	**5121** „Conturi la bănci în lei	23800

x

Implicaţiile fiscale au în vedere formarea costului de achiziţie al bunurilor provenite din importul realizat în comision.

Cheltuielile de transport pe parcurs intern şi extern sunt elemente ale costului de achiziţie, ceea ce înseamnă că ele vor afecta rezultatul financiar doar la vânzarea sau darea în consum a bunurilor, cu toate că plata lor se face de regulă la intrarea în gestiune.

Dacă bunurile importate *nu se vând sau nu se dau în consum* în luna în care se plătesc aceste cheltuieli, ele nu vor afecta rezultatul cu toate că trezoreria entităţii s-a diminuat prin plata lor, urmând ca să fie influenţate conturile de cheltuieli doar la vânzare sau darea în consum.

Cheltuielile aferente achiziţiei bunurilor sunt recunoscute doar în luna în care acestea au ieşit din gestiune pin cesiune sau consum.

Înregistrarea lor pe *cheltuielile perioadei*, de ex. în contul 624 „Cheltuieli cu transportul de bunuri şi persoane” ar face mai corectă legătura dintre momentul afectării trezoreriei şi rezultatul perioadei, însă reglementările fiscale obligă entităţile, să considere aceste cheltuieli ca elemente ale *costului de achiziţie*.

5.6.5. Contabilitatea şi fiscalitatea exportului de bunuri şi servicii

Exportul de bunuri şi servicii cuprinde totalitatea operaţiunilor prin care bunurile şi serviciile produse, prelucrate sau executate în ţară sunt expediate (facturate) către un beneficiar dintr-un stat terţ care nu este membru al Uniunii Europene. Dacă se au în vedere modalităţile de realizare exportul poate fi: pe cont propriu şi în comision.

Sub aspectul înregistrării lor în contabilitate şi al implicaţiilor fiscale operaţiunile de export sunt influenţate de:

- *cursul de schimb* al monedei în care se face decontarea;
- *reglementările fiscale* cu privire la deductibilitatea diferenţelor de curs valutar;
- *criteriile de recunoaştere* în situaţiile financiare a diferenţelor de curs.

Diferenţele de curs valutar care apar cu ocazia decontării creanţelor şi datoriilor în valută la cursuri diferite faţă de cele la care au fost înregistrate iniţial pe parcursul perioadei sau faţă de cele la care au fost raportate în situaţiile financiare anuale anterioare *trebuie recunoscute ca venituri sau cheltuieli financiare* în perioada în care apar.

Atunci când creanţele sau datoriile în valută sunt decontate în decursul *exerciţiului financiar* în care au survenit, întreaga diferenţă de curs valutar este recunoscută în acel exerciţiu. Dacă creanţele sau datoriile în valută sunt decontate într-un *exerciţiu financiar ulterior*; diferenţele de curs valutar sunt recunoscute în fiecare exerciţiu financiar, care intervine până în exerciţiul decontării şi se determină ţinând cont de modificarea cursurilor de schimb survenite în cursul fiecărui exerciţiu financiar.

Pentru *creanţele şi datoriile în lei* a căror *decontare* se face în funcţie de *cursul unei valute*, eventualele diferenţe de curs care rezultă din evaluarea acestora se înregistrează la venituri sau cheltuieli financiare după caz.

Elementele monetare exprimate în valută (disponibilităţi, acreditive, depozite bancare, creanţe şi datorii în valută) trebuie evaluate şi raportate utilizând *cursul de schimb* comunicat de Banca Naţională a României şi valabil *la data încheierii exerciţiului financiar*. Diferenţele de curs valutar între data înregistrării sau raportării şi cursul de la închiderea exerciţiului se înregistrează la venituri financiare cele favorabile, respectiv cheltuieli financiare cele nefavorabile.

Un aspect important ce trebuie analizat prin prisma relaţiei contabilitate – fiscalitate este *regimul fiscal al taxei pe valoarea adăugată.*

Sunt considerate livrări şi beneficiază de scutire de taxă şi bunurile transportate din România în afara Comunităţii chiar şi în lipsa unei tranzacţii, în situaţia în care bunurile sunt expediate sau transportate în afara Comunităţii de către furnizor sau de o altă persoană în contul său cu condiţia ca în prevederile contractuale să se prevadă faptul că transportul cade în sarcina furnizorului.

Scutirea de taxă se justifică de către exportator cu următoarele *documente:* factura, declaraţia vamală de export, documentul de transport, alte documente care să ateste realizarea efectivă a exportului cum ar fi: comanda de cumpărare, de vânzare sau contractul, documente de asigurare.

Contabilizarea operaţiunilor în cazul exportului se face în funcţie de modalităţile de realizare respectiv: *pe cont propriu şi în comision.*

În situaţia exportului pe cont propriu entităţile au calitatea de producător sau entităţi specializate în operaţiuni de comerţ exterior. Acestea fie produc bunuri pe care le vând la export fie cumpără bunuri pe care le revând la export.

În cazul operaţiunilor de export *preţul de vânzare* se formează în funcţie de *condiţiile* de livrare respectiv:

- *FOB* (free on board) portul românesc de încărcare: preţul extern cuprinde doar preţul mărfii destinate exportului. (FOB net) şi eventualele servicii şi dobânda externă (FOB brut).
- *CAF* (cost and freight): preţul extern cuprinde preţul mărfii şi cheltuielile de transport pe parcurs extern.
- *CIF* (cost insurance freight) portul străin de descărcare: preţul extern cuprinde: preţul mărfii, cheltuielile de transport şi asigurarea pe parcurs extern.

Condiţiile de livrare CIF şi CAF cuprind în cadrul preţului extern *trei componente:*

- ***preţul mărfii*** (contul 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor")
- ***valoarea serviciilor externe***: transport, asigurare, comisioane (contul 708 „Venituri din activităţi diverse")
- ***dobânda externă*** (contul 766 „Venituri din dobânzi").

Exemplu: Societatea Comercială „A" livrează mărfuri în SUA în condiţii de livrare CAF în valoare de 50000 $. Cheltuielile de transport pe parcurs extern sunt 2000 $ (neincluse în valoarea mărfii). Cursul de schimb (leu - dolar) în momentul facturării este de 3,10 lei/$. La încasare cursul este de 3,30 lei/$. Costul mărfurilor vândute este de 120000 lei. Plata prestatorului extern se face la un curs de 3,20 lei/$.

Calcule preliminare:

Val. mărfii în lei: 50000 $ x3,1 lei/$ = 155000 lei.

Chelt transport în lei: 2000 x 3,1 = 62000 lei

Valoarea încasată în lei: 52000 x 3,3 lei/$ = 171600 lei.

Rezolvare:

- Înregistrarea vânzării mărfii la export:

4111 „Clienţi”	=	%	161200
		707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”	155000
		708 „Venituri din activităţi diverse”	6200

- Scăderea gestiunii cu costul mărfurilor vândute:

607 „Cheltuieli cu mărfurile”	=	**371** „Mărfuri”	120000

- Încasarea contravalorii mărfurilor vândute:

5124 „Conturi la bănci în valută”	=	%	171600
		4111 „Clienţi”	161200
		765 „Venituri din diferenţe curs”	10400

- Primirea facturii pentru transportul pe parcurs extern (curs 3,1):

624 „Cheltuieli cu transportul de bunuri şi persoane”	=	**401** „Furnizori”	6200

- plata prestatorului pentru transportul extern (curs 3,2):

%	=	**5124** „Conturi la bănci în valută”	6400
401 „Furnizori”			6200
665 „Cheltuieli din diferenţe curs”			200

Implicaţiile fiscale în cazul acestui exemplu sunt generate de diferenţele de curs valutar înregistrate între momentul facturării şi cel al încasării respectiv plăţii.

5.6.6. Contabilitatea şi fiscalitatea exportului de bunuri în comision

Entităţile care realizează operaţiuni de *export în comision* au calitatea de intermediari, comercializând bunurile la extern (în afara Uniunii Europene) în numele lor dar pe riscul entităţilor producătoare de bunuri pentru export, în schimbul unui comision.

Entităţile intermediare ale exportului în comision încheie contracte atât cu entităţile producătoare de bunuri cât şi cu partenerii externi şi cu entităţile de prestări servicii.

Obiectul contractelor de comision nu îl constituie transferul proprietăţii bunurilor ci prestarea unor servicii de specialitate cu privire la încheierea şi derularea contractelor de export în schimbul unui comision.

Prin *contractele de comision* se stabilesc obligaţiile de mandat şi cele financiare; creându-se premisele juridice cu privire la decontarea serviciilor prestate.

Sub aspectul metodologiei contabile problema principală care intervine se referă la evidenţierea în contabilitate a cheltuielilor şi veniturilor proprii ale entităţii de comerţ exterior.

Cheltuielile proprii se referă la: salariile personalului implicat, amortizarea imobilizărilor, cheltuieli de transport pe parcurs intern, energie, apă, etc, inclusiv diferenţele nefavorabile de curs valutar.

Veniturile proprii cuprind: veniturile obţinute din comisionul reţinut sau încasat de la unităţile producătoare şi diferenţele favorabile de curs valutar.

Exemplu: Societatea Comercială „X” efectuează export de mărfuri în comision, în SUA pentru care se cunosc următoarele:

- la data de 05.04.N, se facturează mărfurile clientului extern în condiţia de livrare CIF în valoare de 41000 $;
- valoarea transportului pe parcurs extern facturat de prestatorul extern 1000 $;
- comisionul entităţii de export este de 10% din valoarea externă FOB net;
- la data de 06.04.N entitatea de export depune documentele de decontare prin bancă şi încasează contravaloarea exportului realizat în valută;
- la data de 08.04.N se face decontarea cu entitatea producătoare şi prestatorul extern pentru transport;
- cheltuielile efectuate în contul entităţii producătoare sunt: comision vamal 200 lei şi comisioane bancare 100 lei;
- cheltuielile proprii efectuate de entitatea de export sunt: salarii ale personalului implicat 4000 lei şi amortizare utilaje 1000 lei.

În perioada de derulare a contractului cursul de schimb leu – dolar a avut următoarea evoluţie: - la 05.04.N : 1 $ = 3 lei
- la 06.04.N : 1 $ = 3,1 lei
- la 08.04.N : 1 $ = 2,9 lei

Pe baza *facturii externe* se pot determina:
- valoarea externă CIF: 41000 $ x 3 lei/$ = 123000 lei
- valoarea transport extern: 1000 $ x 3 lei/$ = 3000 lei
- valoarea externă FOB: 40000 $ x 3 lei/$ = 120000 lei.

Transportul extern fiind efectuat de o entitate specializată este scutit de TVA.

În contabilitatea entităţii de export se vor face următoarele înregistrări contabile:

- Facturarea mărfurilor către clientul extern:

4111 „Clienţi – externi”	=	%	123000
		401 „Furnizori – producători”	120000
		401 „Furnizori – transportatori”	3000

- Înregistrare comision cuvenit unui exportator: 40000 $ x 10% x 3lei/$ = 12000 lei.

4111 „Clienţi”	=	**704** „Venituri din prestări servicii”	12000

- Înregistrarea cheltuielilor efectuate în contul entităţii producătoare:

471 „Cheltuieli în avans”	=	%	300
		446 „Alte cheltuieli cu impozite şi taxe”	200
		5121 „Conturi la bănci în lei”	100

446 „Alte impozite şi taxe”	=	**5121** „Conturi la bănci în lei”	200

- Facturarea cheltuielilor în contul unităţii producătoare:

4111 „Clienţi”	=	**471** „Cheltuieli în avans”	300

- Înregistrarea încasării mărfurilor de la partenerul extern (la cursul de 3,1 lei/$)

5124 „Conturi la bănci în valută”	=	%	127100
		4111 „Clienţi”	123000
		765 „Venituri din diferenţe curs”	4100

- Înregistrarea reţinerilor aferente de la unitatea producătoare (12000 + 300)

401 „Furnizori – producători”	=	**4111** „Clienţi”	12300

x

- Înregistrarea decontării datoriei faţă de unitatea producătoare (40000 $ x 2,9 lei/$ = 1160000 – 12300 = 103700 lei.)

401 „Furnizori – producători”

12300	120000
	107700

x

401 „Furnizori – producători”	=	%	107700
		5124 „Conturi la bănci în valută”	103700
		765 „Venituri din diferenţe curs”	4000

x

- Înregistrarea decontării datoriei faţă de prestator:

x

401 „Furnizori – transportatori”	=	%	3000
		5124 „Conturi la bănci în valută”	2900
		765 „Venituri din diferenţe curs”	100

x

- Înregistrarea cheltuielilor proprii ale entităţii de export:

x

Cheltuieli privind salariile	=	Obligaţii salariale	4000
Cheltuieli cu amortizarea	=	Amortizarea imobilizărilor	1000

x

Implicaţiile fiscale desprinse din acest exemplu sunt generate de cheltuielile respectiv veniturile proprii înregistrate de entitatea exportatoare şi de diferenţele de curs valutar înregistrate.

5.6.7. Contabilitatea şi fiscalitatea operaţiunilor în sistem franciză

Conceptul de franciză îşi are originile în practica medievală, când suveranii acordau unor oraşe sau persoane anumite libertăţi sau privilegii în schimbul unor îndemnizaţii către un nobil sau rege.

În general ***franciza*** este operaţiunea prin care o entitate independentă din punct de vedere juridic şi financiar transmite altei entităţi experienţa profesională pe care a experimentat-o, în schimbul unei remuneraţii directe sau indirecte.

Reglementările din ţara noastră[*] definesc ***franciza*** ca un sistem de comercializare bazat pe o colaborare continuă între persoane fizice sau juridice, independente din punct de vedere financiar, prin care o persoană denumită francizor, acordă unei alte persoane denumită beneficiar dreptul de a exploata sau de a dezvolta o afacere, un produs, o tehnologie sau un serviciu.

Francizorul este un comerciant care[*]:

- este titularul asupra unei mărci înregistrate, cel puţin pe durata contractului de franciză, ce oferă beneficiarului dreptul de a exploata ori dezvolta o afacere, produs, tehnologie sau un serviciu;
- asigură beneficiarului pregătirea iniţială pentru exploatarea şi promovarea mărcii sale, utilizând personal şi mijloace financiare în vederea cercetării şi inovării, asigurând dezvoltarea şi viabilitatea produsului.

[*] Ordonanţa Guvernului nr. 57/1997 privind regimul juridic al francizei, M.Of. nr. 180/1998

[*] I. Puşcaşu, D. Cotleţ, D. Mateş – Contabilitatea şi fiscalitatea entităţilor economice, Editura Mirton 2008

Beneficiarul este o persoană fizică sau juridică selecţionat de francizor care aderă la principiul omogenităţii şi inovaţiei, asigurând dezvoltarea şi viabilitatea produsului.

În funcţie de natura sau obiectul lor operaţiunile de franciză pot fi:

- franciză industrială, care priveşte producerea de bunuri;
- franciză de distribuţie, care are ca obiect vânzarea de bunuri;
- franciză de servicii, care priveşte prestarea de servicii.

Relaţiile dintre francizor şi beneficiar se stabilesc pe bază de contract care trebuie să definească cu claritate: obiectul contractului, drepturile şi obligaţiile părţilor, condiţiile financiare, durata şi condiţiile de modificare, prelungire, reziliere.

Remuneraţia francizorului se compune din:

- *taxa de intrate în reţeaua de franciză* care trebuie să asigure remunerarea investiţiilor francizorului şi a serviciilor prestate francizatului înaintea deschiderii activităţii economice în regim de franciză (studii iniţiale pentru derularea afacerii, furnizarea de stocuri şi utilaje către francizat, know-hot, etc);
- *redevenţa* trebuie să asigure remunerarea francizorului pentru serviciile furnizate francizatului pe toată durata contractului de franciză (cheltuieli cu formarea personalului, asistenţa, cheltuieli cu publicitatea, etc). În general redevenţa se calculează având în vedere cifra de afaceri realizată de francizat şi alte criterii la care se adaugă: taxe de închiriere aferente utilajelor şi mobilierului, o cotă parte din profit, o contribuţie la fondul de publicitate, etc.

Principalele ***avantaje*** ale francizei sunt:

***-Pentru francizor*:**

- Este un mijloc de finanţare a unei reţele comerciale prin atragerea în sfera sa de influenţă a capitalurilor francizaţilor;
- Permite pătrunderea rapidă pe o piaţă şi limitarea capacităţii de reacţie a concurenţei;
- Asigură controlul distribuţiei şi planificarea corespunzătoare a producţiei;
- Concură la creşterea reputaţiei mărcii şi permanentizarea clientelei.

Pentru francizat:

- Menţinerea independenţei juridice;
- Beneficiază de imaginea mărcii asupra clienţilor;
- Costuri de aprovizionare mai avantajoase şi o mai mare rentabilitate a capitalurilor investite;
- Utilizarea unui sistem de gestiune testat de francizor ceea ce permite reducerea riscurilor;
- Accesul la tehnologii moderne, know-how, programe de cercetare, cursuri de pregătire profesionale a personalului, etc.

Dezavantajele principale ale francizei sunt:

Pentru francizor:

- Suportarea costurilor cu experimentarea, testarea şi dezvoltarea conceptului;
- Renunţarea la o parte din clienţii săi;
- Riscul ca francizatul să nu respecte clauzele contractuale;
- Înregistrarea de cheltuieli pentru asistenţă comercială şi tehnologia asigurată francizaţilor.

Pentru francizat:

- Obligaţia de a aplica strategia comercială cât şi normele proprii reţelei de franciză;
- Independenţă limitată;
- Durata limitată a contractului pot impune o stare de nesiguranţă şi incertitudine;
- Taxele suportate pot determina majorarea preţului şi serviciilor oferite.

Operaţiunile de franciză determină înregistrări specifice în contabilitatea francizorului şi a francizatului.

Exemplu: În cursul anului N operatorul economic „X" încheie cu operatorul economic „Z" un contract de franciză. Francizorul (X) se obligă să pună la dispoziţia francizatului (Z) marca de distribuţie şi know-kow-ul aferente în schimbul unei taxe de intrare în reţeaua de franciză de 200000 u.m, TVA 19% şi a unei redevnţe de 10% din cifra de afaceri a francizatului. Durata contractului este de 8 ani, începând cu exerciţiul N+1. Cifra de afaceri a francizatului în anul N+1 este 1000000 u.m. Redevenţa se achită la sfârşitul fiecărui exerciţiu.

Înregistraţi în contabilitatea francizorului şi francizatului operaţiunile aferente.

a) În contabilitatea francizorului:

- Înregistrarea taxei de intrare în reţeaua de franciză:

x

4111 „Clienţi" = % 238000
472 „Venituri înregistrate în avans" 200000
4428 „Tva neexigibilă" 38000

x

- Încasarea taxei de intrare:

x

5121 „Conturi la bănci în lei" = **4111** „Clienţi" 238000

x

- Înregistrarea creanţei privind redevenţa cuvenită pentru anul N+1:

x

4111 „Clienţi" = % 119000
706 „Venituri din redevenţe locaţii de gestiune şi chirii" 100000
4427 „Tva colectată" 19000

x

- Evidenţierea veniturilor aferente perioadei N+1 din taxa de intrare în reţeaua de franciză încasate în avans:

x

472 „Venituri înregistrate în avans" = **4111** „Clienţi" 119000

x

- Înregistrarea TVA-ului colectat aferent veniturilor din anul N+1:

x

4428 „TVA neexigibilă" = **4427** „TVA colectată" (25000 x 19%) 4750

x

- *Ultimele patru înregistrări se repetă în fiecare an pe durata contractului.*

b) În contabilitatea francizatului:

- Înregistrarea taxei de intrare în reţeaua de franciză datorate francizorului (ca imobiliare necorporale):

x

% = **404** „Furnizori de imobilizări" 238000
205 „Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale şi alte" 200000
4428 „TVA neexigibilă" 38000

x

- Achitarea taxei de intrare în reţeaua de franciză:

x

404 „Furnizori de imobilizări" = **5121** „Conturi la bănci în lei" 238000

x

- Înregistrarea datoriei privind redevenţe în anul N+1

x

% = **401** „Furnizori" 119000
612 „Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile" 100000
4426 „Tva deductibilă" 19000

x

- Achitarea redevenţei aferente anului N+1:

x

401 „Furnizori" = **5121** „Conturi la bănci în lei" 119000

_____ x _____

- Amortizarea imobilizării necorporale (marca plus Know-kow-ul) în anul N+1: (200000 : 8 ani)

_____ x _____

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”	=	**2805** „Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare”	25000

_____ x _____

- Înregistrarea TVA-ului devenit exigibil aferent taxei de intrare pentru anul N+1:

_____ x _____

4426 „Tva deductibilă”	=	**4428** „TVA nenexigibilă”	4750

_____ x _____

Ultimele patru înregistrări se repetă în anii N+2 … N+8.

La sfârşitul anului 8 după amortizarea completă a imobilizării necorporale se va scădea din evidenţă (gestiune):

_____ x _____

2805 „Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare”	=	**205** „Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale şi alte drepturi şi valori similare”	200000

_____ x _____

Implicaţiile fiscale în cazul exemplului prezentat constă în:

- <u>Pentru francizor:</u> TVA –ul este neexigibil la înregistrarea taxei de intrare şi devine exigibil la înregistrarea veniturilor aferente perioadei, chiar dacă taxa se încasează în anul N.

- <u>Pentru francizat:</u> Înregistrarea taxei de intrare ca imobilizare şi a TVA-ului neexigibil, generează înregistrarea cheltuielilor cu amortizarea şi a TVA-ului exigibil anual, chiar dacă plata taxei se face în anul N.

Implicaţiile asupra trezoreriei, rezultatului, impozitului pe profit şi TVA-ului se pot desprinde din analiza înregistrărilor contabile prezentate.

ÎNTREBĂRI RECAPITULATIVE

1. Cum se realizează recunoaşterea stocurilor în situaţiile financiare?
2. Prezentaţi structurile ce aparţin stocurilor în cadrul unei entităţi.
3. Care sunt tehnicile de măsurare a costurilor stocurilor?
4. Evaluarea curentă a stocurilor, privită prin prisma relaţiei contabilitate – fiscalitate.
5. Prezentaţi aspectele fiscale la evaluarea stocurilor.
6. Nu trebuie incluse în costul stocurilor fiind recunoscute drept cheltuieli ale perioadei în care au survenit:
   a) costurile de desfacere
   b) costul de achiziţie
   c) pierderile materiale, manoperă sau alte costuri de producţie înregistrate peste limitele normal admise
7. Care dintre metodele de evaluare a stocurilor elimina valorile actuale din bilant, fiind nerecomandata de IAS 2 „Stocuri”:
   a) FIFO
   b) LIFO
   c) Costul mediu ponderat
8. Situaţia stocurilor în luna decembrie este: 1.12. stoc iniţial 10 buc x 5000 lei/bucata; intrări pe 8.12. 20 buc x 2000 lei/bucata; 16.12. 30 buc x 4000 lei/bucata; ieşiri pe 21.12. 40 bucăţi. Care este valoarea stocului final evaluat prin metoda C.M.P. si valoarea ieşirilor din 21.12:
   a) stoc final 60000 lei ; ieşiri 120000 lei
   b) stoc final 180000 lei ; ieşiri 60000 lei

c) stoc final 30000 lei ; ieşiri 90000 lei

9. În condiţiile utilizării inventarului intermitent, care este formula corectă privind achiziţionarea unui lot de materii prime, în valoare de 17.000 lei (TVA inclusă, cota TVA 19%).
10. Situaţia stocurilor de materii prime în cursul lunii ianuarie este: 1.01. sold iniţial 10 buc × 1.000 lei / bucată; 5.01. intrări 20 buc × 2.000 lei / bucată; 10.01. intrări 30 buc × 3.000 lei / bucată; 20.01. intrări 40 buc × 4.000 lei / bucată; 30.01. intrări 5 buc × 4.500 lei / bucată; ieşiri pe 18.01. 55 buc. şi pe 25.01. 43 buc. Care este valoarea ieşirilor din 25.01. şi valoarea stocului final utilizând metoda FIFO?

CAPITOLUL 6

CONTABILITATEA ŞI FISCALITATEA CREANŢELOR ŞI DATORIILOR COMERCIALE

6.1. Conţinutul relaţiilor de decontare dintre entităţile economice

În general, în cadrul activităţii economice se realizează schimburi de valori, în cadrul cărora una dintre părţi oferă bunuri sau servicii spre vânzare, iar cealaltă parte remite contravaloarea acestora. Putem deosebi astfel două fluxuri de sens contrar: *fluxul bunurilor şi serviciilor* şi *contrafluxul valorilor de schimb* (fluxul monetar sau bănesc).

Atunci când cele două fluxuri nu se produc în acelaşi moment, se nasc *datorii* pentru beneficiar (client) şi *creanţe* pentru furnizor.

Datoriile reprezintă obligaţii actuale ale entităţii rezultate din evenimente trecute şi prin decontarea cărora se aşteaptă să rezulte o ieşire de resurse care să încorporeze beneficiile economice. *Recunoaşterea* unei datorii se face atunci când este previzibilă o ieşire de resurse generatoare de beneficii economice iar evaluarea acesteia se poate face în mod credibil.

Reflectarea contabilă a datoriilor începe o dată cu crearea angajamentelor şi încetează în momentul stingerii (plăţii) lor.

Conform Standardelor Internaţionale de Raportare Financiară (IFRS IAS nr. 1 „Prezentarea situaţiilor financiare") o datorie trebuie clasificată ca *datorie curentă* atunci când satisface oricare dintre următoarele *criterii:*

- se aşteaptă să fie decontată în cursul normal al ciclului de exploatare al entităţii;
- este deţinută în primul rând pentru a fi tranzacţionată;
- este exigibilă în termen de douăsprezece luni de la data bilanţului.

Creanţele sunt reprezentate prin contrapartida unor datorii, ce se concretizează în dreptul de a pretinde plata unei sume de bani, prestarea unui serviciu, sau executarea unei lucrări.

În general creanţele reprezintă drepturi pe termen scurt, rezultate din relaţiile comerciale cu clienţii, respectiv debitori diverşi.

Întrucât, între momentul înregistrării unei creanţe şi momentul încasării; respectiv între momentul în care se înregistrează datoria şi momentul plăţii, apare un *decalaj* în timp, acesta va genera în contabilitate *implicaţii de natură fiscală* concretizate în avantaje faţă de una din părţi şi dezavantaje pentru cealaltă parte.

Reflectarea contabilă a creanţelor începe o dată cu apariţia dreptului faţă de terţi şi încetează în momentul încasării lor.

Creanţele sunt încadrate în categoria active curente (circulante).

Potrivit IAS 1 „Prezentarea situaţiilor financiare” un activ trebuie clasificat ca *activ curent* în următoarele situaţii[*]:

- se aşteaptă să fie realizat sau este deţinut cu intenţia de a fi vândut sau consumat în cursul normal al ciclului de exploatare al entităţii;
- este deţinut, în principal în scopul tranzacţionării;
- se aşteaptă a fi realizat în termen de douăsprezece luni de la data bilanţului.

Datoriile şi creanţele curente ale unei entităţi pot fi clasificate după cum urmează:

- datorii şi creanţe comerciale: faţă de furnizori şi clienţi;
- datorii şi creanţe faţă de salariaţi;
- datorii şi creanţe faţă de bugetul asigurărilor sociale;
- datorii şi creanţe faţă de bugetul statului;
- datorii şi creanţe faţă de asociaţi;
- datorii şi creanţe faţă de diverşi creditori, respectiv debitori.

6.2. Consecinţe fiscale la evaluarea creanţelor şi datoriilor unei entităţi

Evaluarea creanţelor se face diferit şi anume:

- *la intrarea* în gestiune, la valoarea nominală evidenţiind valoarea consemnată în documentele care le atestă;
- *la inventariere*, la valoarea probabilă de încasat, reflectând riscul de neâncasare prin constituirea unei ajustări pentru depreciere (cheltuială), iar creşterea valorii nominale de încasare prin înregistrarea unui venit corespunzător.

Diminuarea valorii nominale la rambursare, în varianta în care are un caracter definitiv, va conduce la înregistrarea de pierderi, iar când nu are un caracter reversibil, va determina constituirea unei *ajustări* pentru depreciere care va genera o *cheltuială* ce va influenţa rezultatul contabil.

Evaluarea datoriilor se face astfel:

- *la intrarea* în gestiune, la valoarea nominală (de rambursare) exprimând valoarea consemnată în documentele care le atestă;
- *la inventariere*, la valoarea probabilă de plată, evidenţiind creşterea de valoare considerată ireversibilă ca o datorie suplimentară, *majorând cheltuielile* exerciţiului; iar descreşterea valorii probabile de plată ca un *venit.*

O problemă deosebit de importantă cu implicaţii fiscale, dar şi cu influenţe majore asupra gestiunii entităţii o reprezintă ataşarea creanţelor şi datoriilor la exerciţiul financiar corespunzător.

Datoriile şi creanţele exprimate în devize se înregistrează „în contabilitate atât în lei la cursul de schimb de la data efectuării operaţiunilor comunicat de BNR, cât şi în valută[*]. Dacă la întocmirea situaţiilor financiare anuale se constată creanţe sau datorii în devize, acestea vor da naştere unor *diferenţe de curs valutar* care se vor evidenţia în contul de rezultate astfel:

- cele favorabile la venituri financiare (la datorii cursul valutar scade, la creanţe cursul valutar creşte);
- cele nefavorabile la cheltuieli financiare (la datorii cursul valutar creşte, la creanţe cursul valutar scade).

Din punct de vedere al momentului decontării datoriei sau creanţei în valută, apar următoarele situaţii:

- dacă decontarea se face în decursul aceluiaşi exerciţiu financiar în care a survenit, întreaga diferenţă de curs valutar este recunoscută în acel exerciţiu financiar;
- dacă decontarea se face într-un exerciţiu financiar ulterior diferenţa de curs valutar recunoscută în fiecare exerciţiu financiar, care intervine până în exerciţiul decontării, se determină ţinând seama de modificarea cursurilor de schimb survenită în cursul fiecărui exerciţiu financiar.

---

[*] IFRS – Standarde Internaţionale de Raportare Financiară, Editura CECCAR, Bucureşti, 2007, pag. 819-820

[*] OMFP nr. 1752/2005, modificat şi completat prin OMFP nr. 20014/2006 şi modificat şi completat prin OMEF nr. 2374/2007 publicat în M.O. nr. 25/18.01.2008

Creanţele şi datoriile în valută se evaluează la cursul publicat de BNR, valabil pentru ultima zi a perioadei de raportare, la data întocmirii situaţiilor financiare anuale.

Ajustările pentru depreciere sunt o consecinţă a aplicării principiului prudenţei care presupune că valoarea fiecărui element de activ sau pasiv să fie determinată avându-se în vedere, pe de o parte, obligaţiile previzibile şi pierderile potenţiale care au luat naştere în cursul exerciţiului financiar încheiat sau pe parcursul unui exerciţiu anterior, iar pe de altă parte, deprecierile elementelor de activ şi de pasiv. Creanţele la rândul lor pot fi supuse deprecierilor reversibile sau ireversibile. Deprecierile ireversibile sunt concretizate în pierderi din creanţe, întâlnite în special în cazul falimentelor entităţii sau dispariţiei clienţilor sau debitorilor. Creanţele incerte sunt scoase din evidenţă entitatea economică trecându-le pe cheltuieli[*].

6.3. Implicaţii fiscale ale reducerilor comerciale acordate de furnizori clienţilor

În cadrul *raportului contabilitate – fiscalitate*, o importanţă deosebită prezintă reducerile *comerciale* şi *financiare.* Reducerile *comerciale* (rabaturi, remize, risturnurile) *nu se înregistrează în contabilitate*, dacă sunt acordate în momentul facturării, deoarece preţul din factură este influenţat prin negocierile directe dintre furnizor şi cumpărător.

Reducerile comerciale *se vor înregistra în contabilitate* la creanţe din vânzări, respectiv datorii din cumpărări, dacă sunt acordate ulterior. În situaţia în care, reducerile comerciale se acordă ulterior (după ce a avut loc livrarea bunurilor şi expedierea facturii), acestea vor fi înscrise în *facturi de reducere sau note de credit.*

Reducerile cu caracter *financiar* se prezintă sub forma *sconturilor de decontare* şi constă în reducerile acordate clienţilor, care îşi achită datoriile în cadrul sau înaintea termenului normal de exigibilitate.

Sconturile de decontare se înregistrează în contabilitate astfel:

- ca o *cheltuială financiară* în contabilitatea furnizorului;
- ca un *venit financiar* în contabilitatea clientului.

Această modalitate de reflectare evidenţiază faptul că:

- *furnizorul* care a acordat reducerea, *înregistrează o cheltuială*, dar încasează creanţa faţă de clienţi, mai devreme, scontul de decontare acordat de furnizor, reprezentând pentru acesta *costul financiar al încasării creanţelor în avans;*
- *clientul* beneficiază de o reducere, întrucât plăteşte înainte ca angajamentul său financiar să fie scadent, înregistrând un *venit,* deoarece plata s-a făcut înainte ca angajamentul să fi ajuns la scadenţă, scontul de decontare reprezentând pentru el *randamentul financiar al plasării eficiente a fondurilor.*

Documentul ce stă la baza tranzacţiilor dintre entităţile economici este *factura*. Pentru furnizor, este documentul care atestă vânzarea şi dă posibilitatea descărcării gestiunii, iar pentru cumpărător este documentul pe baza căruia se primesc bunuri şi servicii creându-se astfel posibilitatea întocmirii notei de recepţie, pe baza căreia se înregistrează intrarea bunurilor în gestiunea acestuia.

Reducerile comerciale, se determină prin aplicarea unei cote asupra preţului de vânzare, practicat de furnizor:

$$Rc = c\ \% \times Pvf$$

Reducerile comerciale vor fi incluse în facturile de livrare, fie vor fi evidenţiate separat, atunci când se primesc ulterior.

Din categoria reducerilor comerciale fac parte: rabatul, remiza, risturnul.

Rabatul reprezintă reducerea aplicată de către furnizor asupra preţului de vânzare pentru calitatea inferioară a bunurilor livrate, inclusiv defecte de calitate.

[*] Chiţu, A.G. coordonator, Contabilitatea instituţiilor publice după noul sistem contabil, Editura Irecson, Bucureşti, 2005, pag. 321

Remiza reprezintă reducerea pe care furnizorul o acordă cumpărătorului pentru vânzări superioare volumului convenit sau pentru poziţia de transport preferenţială a cumpărătorului.

Risturnul este o reducere ce poate fi acordată pentru ansamblul de operaţii derulate în cadrul unei perioade determinate, inclusiv fidelitatea demonstrată de cumpărător.

Atunci când reducerile se acordă la facturarea mărfii, în contabilitatea furnizorului va fi afectat creditul contului **707 „ Venituri din vânzări de mărfuri”,** evidenţiindu-se preţul de vânzare, influenţat de reducerile acordate (în minus), iar în contabilitatea clientului va fi afectat debitul contului **371 „Mărfuri”,** evidenţiindu-se mărfurile cumpărate la un preţ mai mic, (în minus) deci influenţat cu reducerile de care a beneficiat cumpărătorul.

În acest caz, *veniturile furnizorului* vor fi afectate, *diminuându-se* cu reducerea acordată, iar la cumpărător se *vor reduce cheltuielile de achiziţionare*, cu reducerea de care a beneficiat.

Considerând celelalte elemente stabile, putem afirma că reducerile de preţ influenţează negativ rezultatul financiar al furnizorului şi pozitiv, acelaşi rezultat al cumpărătorului.

Dacă *reducerile comerciale* se acordă *ulterior întocmirii facturii*, acestea se consideră *cheltuieli de exploatare la furnizor şi venituri din exploatare, la cumpărător.*

Reducerile comerciale acordate ulterior întocmirii facturii, se pot contabiliza astfel:

- *La furnizor* în debitul contului **6588 „ Alte cheltuieli de exploatare”,** iar la sfârşitul perioadei vor influenţa cifra de afaceri:

_____ x _____

% = **4111** „ Clienţi”

6588 „ Alte cheltuieli de exploatare”

4427 „ TVA colectată”

_____ x _____

- *La cumpărător*, reducerile comerciale vor afecta veniturile din exploatare evidenţiindu-se cu ajutorul contului **7588 „Alte venituri din exploatare”**:

_____ x _____

401 „ Furnizori” = %

7588 „ Alte venituri din exploatare”

4426 „ TVA deductibilă”

_____ x _____

Reducerile comerciale facturate ulterior pot fi contabilizate şi printr-o operaţie inversă pentru cel care livrează respectiv cel care primeşte bunurile, astfel:

- la furnizor (cel care acordă reducerea comercială ulterior facturii iniţiale)

_____ x _____

4111 „Clienţi” = %

7xx „Venituri” ☐

4427 „TVA colectată” ☐

_____ x _____

- la cumpărător (cel care primeşte reducerea comercială ulterior facturii iniţiale):

_____ x _____

= = **401** „Furnizori” ☐

3xx „Stocuri” ☐

4426 „TVA deductibilă” ☐

_____ x _____

Exemple:

1. Societatea Comercială X acihiziţionează materii prime la preţul de 200000 lei, rabat 4%, remisă 5%, scont de decontare 3%, TVA 19%.

Determinarea netului comercial, financiar şi de plată presupune calcule în cascadă (în sensul că procentul de reducere se aplică de fiecare dată asupra netului anterior iar TVA asupra ultimului net.

În cazul exemplului anterior se vor realiza următoarele calcule: (reducerile sunt consemnate în factură).

- Valoarea materii prime	200000 lei
- Rabat (4% x 200000)	8000 lei

- Remisa (5% x 192000) 9600 lei
- Net comercial (200000 – 17600) 182400 lei
- Scont de decont (3% x 182400) 5472 lei
- Net financiar (182400 – 5472) 176928 lei
- TVA (19% x 176928) 33616 lei
- Net de plată 210544 lei

Înregistrările în contabilitate vor fi:

a) La clienţi:

- recepţia materiilor prime:

%	=	401	216016
301			182400
4426			33616

- plata furnizorului:

401	=	%	216016
		5121	210544
		767	5472

b) La furnizor:

- întocmire factură:

4111	=	%	216016
		701	182400
		4427	33616

- încasare clienţi:

%	=	4111	216016
5121			210544
667			5472

Notă:

Dacă scontul nu a fost evidenţiat în factura iniţială ci ar fi fost acordat ulterior, înregistrările ar fi fost:

a) La furnizor:

- facturarea:

4111	=	%	217056
		701	182400
		4427	34656

- evidenţierea TVA aferent scontului prin întocmirea unei facturi de regularizare:

4111	=	4427	1040
			(5472 x 19%)

- încasarea:

%	=	4111	216016
5121			210544
667			5472

b) La client:

- recepţia:

%	=	401	217056
301			182400
4426			34656

- evidenţierea TVA aferent scontului în baza facturii de regularizare:

4426	=	401	1040

- plata furnizori:

401	=	%	216016
		512	210544
		767	5472

2. *Factura iniţială* prezintă următoarele informaţii:

- Materiale consumabile 50000 lei
- Scont 4% 2000 lei
- Net financiar 48000 lei
- TVA (19% x 48000) 9120 lei
- Net de plată 57120 lei

În contabilitate se vor înregistra următoarele operaţii:
a) La cumpărător (clientul):
- primirea materialelor consumabile:

%	=	401	59120
302			50000
4426			9120

- plata facturii înainte de termen:

401	=	%	59120
		5121	57120
		767	2000

b) La furnizor:
- facturarea materialelor consumabile:

4111	=	%	59500
		707	50000
		4427	9500

- regularizare TVA scont:

4111	=	4427	380

- încasare clienţi:

%	=	4111	59120
5121			57120
667			2000

Factura ulterioară cuprinde:

- Materiale consumabile	50000 lei
- Rabat 10% (10% x 50000)	5000 lei
- Remisa 20% (20% x 45000)	9000 lei
- Reducere comercială primită	14000 lei
- Scont aferent reducerii comerciale (14000 x 4%)	1960 lei
- Net financiar (14000 – 1960)	12040 lei
-TVA (19% x 12040)	2288 lei
- Net de reducere total	14328 lei

În contabilitate se vor face înregistrările:
a) La cumpărător:
- primirea facturii de reducere:

%	=	401	16288
302			14000
4426			2288

- decontarea reducerii de preţ:

401	=	%	16288
		5121	14328
		767	1960

b) La furnizor:
- facturarea reducerii de preţ:

4111	=	%	16288
		707	14000
		4427	2288

- decontarea reducerii de preţ:

%	=	4111	16288
5121			14000
667			2288

6.4. Implicaţii fiscale ale reducerilor financiare acordate la decontarea creanţelor şi datoriilor

Reducerile financiare constituie o categorie aparte de reduceri de preţ, îmbrăcând forma *sconturilor*, adică a *reducerilor acordate de furnizor clienţilor, pentru plata înainte de scadenţă.*

Reducerile cu caracter *financiar* se prezintă sub forma *sconturilor de decontare* şi constă în reducerile acordate clienţilor, care îşi achită datoriile în cadrul sau înaintea termenului normal de exigibilitate. *Sconturile de decontare* se înregistrează în contabilitate astfel:

- ca o *cheltuială financiară* în contabilitatea furnizorului;
- ca un *venit financiar* în contabilitatea clientului.

Această modalitate de reflectare evidenţiază faptul că:

- *furnizorul* care a acordat reducerea, *înregistrează o cheltuială*, dar încasează creanţa faţă de clienţi, mai devreme, scontul de decontare acordat de furnizor, reprezentând pentru acesta *costul financiar al încasării creanţelor în avans;*

- *clientul* beneficiază de o reducere, întrucât plăteşte înainte ca angajamentul său financiar să fie scadent, înregistrând un *venit,* deoarece plata s-a făcut înainte ca angajamentul să fi ajuns la scadenţă, scontul de decontare reprezentând pentru el *randamentul financiar al plasării eficiente a fondurilor.*

Indiferent de momentul acordării, sunt considerate *cheltuieli financiare la furnizor şi venituri financiare la cumpărător*. Pentru evidenţierea în contabilitatea furnizorului, se va utiliza contul **667 „Cheltuieli privind sconturile acordate”,** iar în contabilitatea clienţilor, se va folosi contul **767 „Venituri din sconturi obţinute”**.

Exemplu: Pentru achitarea înainte de termen a datoriei faţă de furnizorul A, societatea B, beneficiază de un scot de 10% din valoarea datoriei în sumă de 20.000.000 lei.

Societate Comercială A (furnizorul)

- acordare scont (la încasare):

%	=	4111 „Clienţi”	20.000.000
5121 „Conturi la bănci în lei”			18.000.000
667 „Cheltuieli privind sconturile acordate”			2.000.000

Societatea Comercială B (cumpărătorul sau clientul)

- primire scont (la achitare):

401 „Furnizori”	=	%	20.000.000
		5121 „Conturi la bănci în lei”	18.000.000
		767 „Venituri din sconturi obţinute”	2.000.000

6.5. Înregistrarea în contabilitatea furnizorilor şi clienţilor a diferenţelor constatate la recepţia bunurilor

6.5.1. Contabilizarea diferenţelor constatate în minus.

Diferenţele constatate în minus pot proveni din vina furnizorului, a cărăuşului, a delegatului cumpărătorului, sau pot avea cauze necunoscute.

a) Contabilizarea diferenţelor în minus din vina furnizorului.

Exemplu: Furnizorul „A” livrează clientului „B” marfă în valoare de 1.000 lei + TVA 19%. Cu ocazia recepţiei faptice comisia de recepţie constată un minus la marfa livrată de către furnizor în sumă de 100 lei.

Înregistrările efectuate în contabilitatea clientului, respectiv a furnizorului sunt următoarele:

- *În contabilitatea clientului:*

- achiziţia de marfă, cu evidenţierea diferenţei în minus:

%	=	**401** „Furnizori”	1.190
371 „Mărfuri”			900
4426 „TVA deductibilă”			190
461 „Debitori diverşi”			100

- în urma informării furnizorului, acesta emite o factură de stornare, pentru diferenţa constatată în minus:

% = **401** „Furnizori” -119
461 „Debitori diverşi” -100
4426 „TVA deductibilă” -19

x

sau:

x

401 „Furnizori” = **461** „Debitori diverşi” 100
4426 „TVA deductibilă” = **401** „Furnizori” -19

x

- achitarea furnizorului, din contul curent (diferenţa dintre cele două facturi):

x

401 „Furnizori” = **5121** „Conturi la bănci în lei”1.071

x

- În contabilitatea furnizorului:

- livrarea mărfurilor pe bază de factură:

x

4111 „Clienţi” = **%** 1.190
707 „Venituri din vânzări de mărfuri” 1.000
4427 „TVA colectată” 100

x

- emiterea facturii de stornare, pentru diferenţa constatată la recepţie de către client:

x

4111 „Clienţi” = **%** -119
707 „Venituri din vânzări de mărfuri” -100
4427 „TVA colectată” -19

x

sau:

x

6588 „Alte cheltuieli de exploatare” = **4111** „Clienţi” 100
4111 „Clienţi” = **4427** „TVA colectată” -19

x

- încasarea clientului la nivelul diferenţei dintre cele două facturi:

x

5121 „Conturi la bănci în lei” = **4111** „Clienţi” 1.071

x

b) Contabilizarea diferenţelor în minus din vina cărăuşului.

În acest caz, înregistrările în contabilitate sunt similare cu cele din cazul în care vina aparţine furnizorului, cu diferenţa că aceste minusuri se vor reţine din valoarea transportului, iar în situaţia în care valoarea prejudiciului depăşeşte valoarea transportului paguba va fi înregistrată ca o creanţă faţă de cărăuş urmând ca ulterior să fie încasată.

Exemplu: Furnizorul „A” livrează clientului „B” materii prime în valoare de 8.000 lei + TVA19%. Cu ocazia recepţiei faptice comisia constată bunuri degradate din cauza cărăuşului în valoare de 1.000 lei. Cărăuşul facturează clientului „B” servicii de transport în valoare de 2.500 lei + TVA 19%.

Înregistrările efectuate în contabilitatea furnizorului sunt normale nefiind afectate de valoarea bunurilor constatate ca fiind degradate în timpul transportului:

- livrarea mărfurilor pe bază de factură:

x

4111 „Clienţi” = **%** 9.520
707 „Venituri din vânzări de mărfuri” 8.000
4427 „TVA colectată” 1.520

_____ x _____

- încasarea clientului la valoarea integrală a facturii:

_____ x _____

5121 „Conturi la bănci în lei” = **4111** „Clienţi” 9.520

_____ x _____

- În contabilitatea clientului:

- achiziţia de materii prime, cu evidenţierea diferenţei în minus:

_____ x _____

% = **401** „Furnizori” 9.520

301 „Materii prime” 7.000

4426 „TVA deductibilă” 1.520

461 „Debitori diverşi” 1.000

_____ x _____

- achitarea facturii furnizorului, din contul curent:

_____ x _____

401 „Furnizori” = **5121** „Conturi la bănci în lei” 9.520

_____ x _____

- înregistrarea facturii de transport:

_____ x _____

% = **401** „Furnizori” 2.975

301 „Materii prime” 2.500

4426 „TVA deductibilă” 475

_____ x _____

- achitarea facturii de transport, cu reţinerea contravalorii bunurilor degradate:

_____ x _____

401 „Furnizori” = **%** 2.975

5121 „Conturi la bănci în lei” 1.975

461 „Debitori diverşi” 1.000

_____ x _____

- În contabilitatea cărăuşului:

- înregistrarea emiterii facturii de transport:

_____ x _____

4111 „Clienţi” = **%** 2.975

704 „Venituri din lucrări executate şi servicii prestate” 2.500

4427 „TVA colectată” 475

_____ x _____

- încasarea clientului la nivelul facturii mai puţin valoarea bunurilor degradate în timpul transportului:

_____ x _____

% = **4111** „Clienţi” 2.975

5121 „Conturi la bănci în lei” 1.975

6588 „Alte cheltuieli de exploatare” 1.000

_____ x _____

c) Contabilizarea diferenţelor în minus din vina delegatului cumpărătorului.

Atunci când cumpărătorul trimite un delegat, pentru ridicarea bunurilor de la furnizor şi acesta semnează, pentru preluarea acestora pe documentele de expediţie şi însoţire a mărfurilor, delegatul va răspunde de integritatea mărfurilor preluate.

Dacă la recepţie se constată diferenţe în minus, acestea vor fi reflectate ca o creanţă faţă de delegat, urmând a fi încasată de la acesta. În acest caz, înregistrările sunt diferite doar în contabilitatea cumpărătorului.

Exemplu: Furnizorul „A” livrează mărfuri clientului „B” în valoare de 4.000 lei + TVA 19%. Pentru ridicarea mărfurilor este delegat un angajat al clientului, care semnează şi acceptă factura furnizorului. Cu ocazia recepţiei se constată un minus de marfă în valoare de 200 lei.

- Înregistrări efectuate în contabilitatea cumpărătorului:

- recepţia mărfurilor cu evidenţierea diferenţei, ca şi creanţă, faţă de delegat:

x

%	=	**401** „Furnizori”	4.760
371 „Mărfuri”			3.800
4426 „TVA deductibilă”			760
4282 „Alte creanţe în legătură cu personalul”			200

x

- evidenţierea TVA colectată, care urmează a fi încasată de la salariat:

x

4282 „Alte creanţe în legătură cu personalul”	=	**4427** „TVA colectată”	38

x

- încasarea creanţei de la salariat:

x

5311 „Casa în lei”	=	**4282** „Alte creanţe în legătură cu personalul”	238

x

- achitarea furnizorului din contul curent la valoarea integrală a facturii:

x

401 „Furnizori”	=	**5121** „Conturi la bănci în lei”	4.760

x

Înregistrarea în contabilitate, în situaţia în care iniţial nu se cunoaşte persoana vinovată:

- achiziţia mărfurilor:

x

%	=	**401** „Furnizori”	4.760
371 „Mărfuri”			3.800
4426 „TVA deductibilă”			760
473 „Decontări din operaţii în curs de clarificare”			200

x

- se descoperă faptul că salariatul este vinovat:

x

4282 „Alte creanţe în” legătură cu personalul”	=	**%**	238
		473 „Decontări din operaţii în curs de clarificare”	200
		4427 „TVA colectată”	38

x

- reţinerea minusului constatat pe statul de salarii:

x

421 „Personal – salarii datorate”	=	**4282** „Alte creanţe în legătură cu personalul”	238

x

d)Contabilizarea diferenţelor în minus, constatate în urma furturilor produse prin efracţie:

În anumite situaţii, pot apărea diferenţe în minus la mărfuri, ca urmare a unor prejudicii cauzate prin efracţie (furt), vinovaţii fiind necunoscuţi în momentul producerii efracţiei.

Exemplu: O unitate de vânzare cu amănuntul, constată că în cursul nopţii, în incinta unităţii s-a pătruns prin efracţie, dispărând mai multe bunuri. În urma efectuării inventarierii bunurilor din magazin se constată marfă lipsă din gestiune în valoare la preţ de vânzare de 5.500 lei. Valoarea la preţ de achiziţie fără TVA, a mărfurilor lipsă din gestiune este de 3.500 lei. Iniţial nu se cunosc autorii furtului.

- evidenţierea minusului de marfă din gestiune:

x

%	=	**371** „Mărfuri”	5.500
378 „Diferenţe de preţ la mărfuri”			1.122
4428 „TVA neexigibilă”			878
473 „Decontări din operaţii în curs de clarificare”			3.500

x

- se descoperă ulterior autorii furtului prin efracţie:

x

461 „Debitori diverşi” = **%** 5.500
473 „Decontări din operaţii în curs de clarificare” 3.500
7588 „Alte venituri din exploatare” 1.122
4427 „TVA colectată” 878

x

- încasarea prin casierie a creanţei:

x

5311 „Casa în lei” = **461** „Debitori diverşi” 5.500

x

Dacă autorii prejudiciului rămân necunoscuţi sau sunt insolvabili, neîncasându-se până la expirarea termenului de prescripţie extinctivă (3 ani), valoarea prejudiciului se va trece pe pierderi din creanţe şi debitori diverşi:

x

654 „Pierderi din creanţe şi debitori diverşi” = **461** „Debitori diverşi” 5.500

x

şi concomitent:

x

8034 „Debitori scoşi din activ urmăriţi în continuare” = 5.500

x

În situaţia în care autorii devin solvabili, sau sunt descoperiţi, fiind solvabili, după termenul de prescripţie, valoarea recuperată a prejudiciului se înregistrează la venituri:

x

5311 „Casa în lei” = **7588** „Alte venituri din exploatare” 5.500

şi concomitent:

= **8034** „Debitori scoşi din activ urmăriţi în continuare” 5.500

x

6.5.2. Contabilizarea diferenţelor constatate în plus

În cadrul tranzacţiilor comerciale, se întâlnesc situaţii, când la recepţia mărfurilor se constată plusuri valorice provenite din cantităţi suplimentare expediate de către furnizor, faţă de cele evidenţiate în documentele de livrare. În acest caz, apar două situaţii posibile:

a) Dacă beneficiarul acceptă, cantitatea de marfă expediată în plus, aceasta se va înregistra ca intrare în gestiune, fiind avizat în scris furnizorul despre acceptul său, urmând ca acesta să întocmească o factură suplimentară.

Exemplu: Furnizorul „A” livrează mărfuri pe bază de factură, clientului „B” în valoare de 3.000 lei + TVA 19%. La recepţia mărfurilor de către client se constată o cantitate suplimentară faţă de cantitatea înscrisă în factură, în valoare de 500 lei + TVA 19%. Clientul decide să accepte plusul comunicând acest lucru furnizorului. Pentru diferenţa constatată în plus la recepţie, furnizorul întocmeşte factură şi o transmite clientului.

- Înregistrări în contabilitatea cumpărătorului:

- înregistrarea recepţiei conform facturii primite de la furnizor:

x

% = **401** „Furnizori” 3.570
371 „Mărfuri” 3.000
4426 „TVA deductibilă” 570

x

- evidenţierea plusului de marfă, constatat şi acceptat cu ocazia recepţiei, pentru care se aşteaptă factură de la furnizor:

x

%	=	**408** „Furnizori – facturi nesosite”	595
371 „Mărfuri”			500
4428 „TVA neexigibilă”			95

x

- primirea facturii pentru diferenţa de cantitate:

x

408 „Furnizori – facturi nesosite”	=	**401** „Furnizori”	595
4426 „TVA deductibilă”	=	**4428** „TVA neexigibilă”	95

x

- plata prin cont a furnizorului:

x

401 „Furnizori”	=	**5121** „Conturi la bănci în lei”	4.165

x

- *Înregistrări în contabilitatea furnizorului:*
- emiterea facturii iniţiale şi livrarea mărfurilor:

x

4111 „Clienţi”	=	**%**	3.570
		707 „Venituri din vânzări de mărfuri”	3.000
		4427 „TVA colectată”	570

x

- emiterea facturii pentru diferenţa constatată la recepţie şi acceptată de către client:

x

4111 „Clienţi”	=	**%**	595
		707 „Venituri din vânzări de mărfuri”	500
		4427 „TVA colectată”	95

x

- încasarea clientului prin contul curent:

x

5121 „Conturi la bănci în lei”	=	**4111** „Clienţi”	4.165

b) În situaţia în care beneficiarul nu este interesat de acceptarea integrală a plusului constatat la recepţie, acesta va anunţa furnizorul de refuzul său, iar mărfurile neacceptate, vor fi evidenţiate în debitul contului în afara bilanţului **8033 „Valori materiale primite în păstrare sau custodie”,** urmând ca acestea să fie preluate de furnizor, sau returnate de beneficiar, conform înţelegerii dintre aceştia. În continuare sunt prezentate înregistrările în contabilitatea cumpărătorului pentru exemplul prezentat la litera *a)* în situaţia în care beneficiarul nu acceptă diferenţa constatată la recepţia mărfurilor.

În contabilitatea cumpărătorului:

- evidenţierea bunurilor acceptate, conform facturii primite de la furnizor:

x

%	=	**401** „Furnizori”	3.570
371 „Mărfuri”			3.000
4426 „TVA deductibilă”			570

x

- plata furnizorului:

x

401 „Furnizori”	=	**5121** „Conturi la bănci în lei”	3.570

x

- evidenţierea bunurilor constatate în plus faţă de factură şi neacceptate, preluate în custodie:

x

8033 „Valori materiale primite în păstrare sau custodie”	=		500

_____ x _____

- returnarea bunurilor refuzate, păstrate în custodie:

_____ x _____

= **8033** „Valori materiale primite 500
în păstrare sau custodie”

6.5.3. Contabilizarea diferenţelor din erori de calcul

Diferenţele constatate, ca urmare a unor *erori de calcul,* descoperite de cumpărător în documentele de livrare întocmite de furnizor se vor soluţiona astfel:

- cumpărătorul va înregistra valoarea reală a bunurilor, conform calculului efectuat corect;
- va anunţa în scris furnizorul de erorile constatate;
- va achita furnizorul la nivelul calculelor corecte.

Exemplu: Furnizorul „A” livrează clientului „B” marfă în valoare de 6.000 lei + TVA 19%, valoarea fiind stabilită conform contractului încheiat între părţi. Datorită unor erori de calcul factura care însoţeşte marfa are înscrisă o valoare de 6.200 lei + TVA 19%. La recepţia mărfurilor, clientul constatând greşeala, refuză factura şi o retrimite furnizorului pentru întocmirea ei corectă.

- Înregistrări în contabilitatea cumpărătorului:

- recepţionarea mărfurilor primite cu factura eronată, la valoarea lor corectă:

_____ x _____

%	=	**408** „Furnizori – facturi nesosite”	7.140	
371 „Mărfuri”				6.000
4428 „TVA neexigibilă”				1.140

_____ x _____

- primirea facturii corect întocmite:

_____ x _____

408 „Furnizori – facturi nesosite”	=	**401** „Furnizori”	7.140
4426 „TVA deductibilă”	=	**4428** „TVA neexigibilă”	1.140

_____ x _____

- Înregistrări în contabilitatea furnizorului:

- întocmirea facturii iniţiale (eronată):

_____ x _____

4111 „Clienţi”	=	**%**	7.378
		707 „Venituri din vânzări de mărfuri”	6.200
		4427 „TVA colectată”	1.178

_____ x _____

- stornarea facturii întocmite eronat:

_____ x _____

4111 „Clienţi”	=	**%**	-7.378
		707 „Venituri din vânzări de mărfuri”	-6.200
		4427 „TVA colectată”	-1.178

_____ x _____

- emiterea facturii corecte:

_____ x _____

4111 „Clienţi”	=	**%**	7.140
		707 „Venituri din vânzări de mărfuri”	6.000
		4427 „TVA colectată”	1.140

_____ x _____

6.6. Contabilitatea şi fiscalitatea asocierilor în participaţie

Exemplu: Societăţile comerciale „A” şi „B”, încheie un contract de asociere în participaţie, în scopul realizării unei activităţi de producţie, în următoarele condiţii:

- Contabilitatea asocierii se va ţine de societatea „A”;

- Amortizarea utilajelor puse la dispoziţie de către societatea „B” se va transmite societăţii „A” în baza unui decont lunar;

- Cota de participare la profit sau pierdere a celor două societăţi este de 50% pentru societatea „A” , 50% pentru societatea „B”.

După prima lună de activitate a asocierii situaţia se prezintă astfel:

- S-au înregistrat cheltuieli în valoare de 6.000 lei, astfel:
  - Cheltuieli cu materiile prime: 2.000 lei;
  - Cheltuieli cu materialele auxiliare : 130 lei;
  - Cheltuieli cu salariile personalului : 2.500 lei;
  - Contribuţii sociale, pentru salariile personalului: 720 lei;
  - Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor: 650 lei, din care 500 lei, amortizarea utilajelor transmisă prin decont de către societatea „B”.
- S-au obţinut venituri din vânzarea produselor finite în valoare de 8.000 lei;

-Înregistrarea operaţiunilor în contabilitatea asocierii de către societatea „A”:

- înregistrarea cheltuielilor cu materiile prime şi materialele auxiliare:

x

601 „Cheltuieli cu materiile prime” = **301** „Materii prime” 2.000

6021 „Cheltuieli cu materialele auxiliare” = **3021** „Materiale auxiliare” 130

x

- înregistrarea salariilor şi a contribuţiilor sociale:

x

641 „Cheltuieli cu salariile personalului” = **421** „Personal – salarii datorate” 2.500

645 „Chelt.cu asigurările şi protecţia socială” = **43** „Asigurări sociale, protecţia socială şi conturi asimilate” 720

x

- cheltuielile cu amortizarea imobilizărilor societăţii „A”:

x

681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările” = **281** „Amortizări privind imobilizările corporale” 150

x

- preluarea prin decont a cotei părţi a cheltuielilor cu amortizarea de la societatea „B”:

x

681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările” = **458** „Decontări din operaţii în participaţie” 500

x

- înregistrarea veniturilor din vânzarea produselor finite:

x

4111 „Clienţi” = **%** 9.520

701 „Venituri din vânzarea produselor finite” 8.000

4427 „TVA colectată” 1.520

x

Se transmit prin decont către societatea „B” veniturile şi cheltuielile rezultate din asociere, conform contractului (50%):

- transmiterea veniturilor:

x

701 „Venituri din vânzarea produselor finite” = **458** „Decontări din operaţii în participaţie” 4.000

x

- transmiterea cheltuielilor:

x

458 „Decontări din operaţii = **%** 2.750

în participaţie” **601** „Cheltuieli cu materiile prime” 1.000
6021 „Cheltuieli cu materialele auxiliare” 65
641 „Cheltuieli cu salariile personalului” 1.250
645 „Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială” 360
681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările” 75

x

- virarea către societatea „B” a rezultatelor asocierii (profit) şi a cotei părţi a cheltuielilor de amortizare a utilajelor de la societatea „B” (1.250 + 500 lei):

x

458 „Decontări din operaţii în participaţie” = **5121** „Conturi la bănci în lei” 1.750

x

-Înregistrarea operaţiunilor în contabilitatea societăţii „B”:

- cheltuielile cu amortizarea imobilizărilor societăţii „B”:

x

681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările” = **281** „Amortizări privind imobilizările corporale” 1.000

x

- transmiterea prin decont a cotei părţi a cheltuielilor cu amortizarea ce revine societăţii „A”:

x

458 „Decontări din operaţii în participaţie” = **681** „Cheltuieli de exploatare privind amortizările” 500

x

- preluarea veniturilor conform decontului:

x

458 „Decontări din operaţii în participaţie” = **701** „Venituri din vânzarea produselor finite” 4.000

x

- preluarea cheltuielilor:

x

% = **458** „Decontări din operaţii în participaţie” 2.750
601 „Cheltuieli cu materiile prime” 1.000
6021 „Cheltuieli cu materialele auxiliare” 65
641 „Cheltuieli cu salariile personalului” 1.250
645 „Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială” 360
681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările” 75

x

- încasarea prin cont a sumei cuvenită din asociere:

x

5121 „Conturi la bănci în lei” = **458** „Decontări din operaţii în participaţie” 1.750

x

ÎNTREBĂRI RECAPITULATIVE

1. Care sunt consecinţe fiscale la evaluarea creanţelor şi datoriilor unei entităţi?
2. Care sunt implicaţii fiscale ale reducerilor comerciale acordate de furnizori clienţilor?
3. Care sunt implicaţii fiscale ale reducerilor financiare acordate la decontarea creanţelor şi datoriilor?

4. Contabilizarea diferenţelor constatate în minus la recepţia bunurilor.
5. Contabilizarea diferenţelor constatate în plus la recepţia bunurilor.
6. Cum se soluționează și se înregistrează în contabilitate diferenţele constatate, ca urmare a unor erori de calcul, descoperite de cumpărător în documentele de livrare întocmite de furnizor?
7. Reducerile financiare se inregistreaza in contabilitatea furnizorului:
   a) 5121= 4111, 667 = 4111
   b) 6588= 411, 4427 = 411
   c) 401 = 5121, 401 = 767
8. Rabatul nu se înregistrează în contabilitate dacă:
   a) este acordat în momentul facturării
   b) este acordat ulterior facturării
   c) clientul plăteşte înainte ca angajamentul său să fie scadent
9. Scontul de decontare este:
   a) reducerea comercială asupra preţului de vânzare, ţinând cont de volumul vânzărilor sau de importanţa cumpărătorului în clientela vânzătorului
   b) reducerea comercială practicată, în mod excepţional, asupra preţului de vânzare convenit anterior între furnizor şi client, ţinând cont de unele defecte de calitate a bunurilor comercializate
   c) reducere de natură financiară, acordată procentual asupra unei creanţe decontate înainte de scadenţa normală
10. Între 2 societăţi comerciale are loc o vânzare-cumpărare de mărfuri la preţul de 50.000 lei, TVA 19%. Decontarea facturii se realizează înainte de scadenţă fapt pentru care furnizorul acordă un scont de decontare de 1% la achitarea acesteia. Să se precizeze înregistrările contabile în contabilitatea clientului cu ocazia primirii scontului.
    a) 401 = 767 500
    b) 401 = 707 500
    c) 667 = 4111 500
11. Încasarea unui client pentru o valoare a marfurilor vandute de 20000, TVA 19 %, cu evidentierea unui scont egal cu 1 % din valoarea marfurilor ce formulă contabilă generează?
12. S.C. X livreaza marfuri S.C. Y in valoare de 20000, TVA 19 %. Se acorda un rabat de 2 % si o remiza de 10 %. Cum se efectuează înregistrarea operatiunii in contabilitatea vanzatorului?

CAPITOLUL 7

IMPOZITELE, TAXELE ŞI CONTRIBUŢIILE ENTITĂŢII ELEMENTE ALE NORMALIZĂRII RELAŢIEI CONTABILITATE - FISCALITATE[4]

7.1. Conţinutul impozitelor, taxelor şi a contribuţiilor entităţilor la bugetul general consolidat

În cadrul economiei naţionale impozitele, taxele şi contribuţiile au drept scop asigurarea finanţării sectorului public prin multiple *prelevări,* constituind mobilul intervenţiei în economie a autorităţii publice în vederea corectării fluctuaţiilor ciclurilor economice caracteristice economiei de piaţă.

[4] Aspectele de natură fiscală prezentate în acest capitol au la bază reglementările în vigoare la data elaborării lucrării.

Prelevările fiscale au drept scop îndeplinirea funcţiilor statului, dar şi satisfacerea nevoilor publice sau colective prin intermediul impozitelor şi taxelor percepute de bugetul public precum şi a contribuţiilor mobilizate pentru constituirea anumitor fonduri cu destinaţie specială.

Prelevările fiscale îmbracă forma: *impozitelor, taxelor, contribuţiilor*.

Impozitul reprezintă acea formă de prelevare obligatorie la dispoziţia statului, fără contraprestaţie directă şi cu titlu nerambursabil a unei părţi din veniturile sau averile persoanelor fizice şi juridice în vederea formării resurselor băneşti destinate acoperirii unor necesităţi publice.

Taxele reprezintă diverse tipuri de prelevări fiscale, respectiv echivalentul bănesc al unor operaţiuni de natură economică, financiară, monetară etc. ce presupun o contraprestaţie (contraserviciu) din partea instituţiilor sau autorităţilor care le percep.

Contribuţiile sunt reprezentate prin valorile (sumele) prelevate din veniturile persoanelor fizice sau juridice la diverse bugete în vederea acoperirii unor riscuri susceptibile a reduce capacitatea de câştig în viitor.

7.2. Contabilitatea şi fiscalitatea decontărilor cu personalul

Decontările cu personalul intră sub incidenţa raportului dintre contabilitate şi fiscalitatea entităţii odată cu:
- determinarea veniturilor din salarii;
- calculul impozitului pe salarii;
- determinarea obligaţiilor sociale şi a contribuţiilor speciale în funcţie de veniturile salariale.

7.2.1. Veniturile din salarii

Sunt reprezentate de totalitatea avantajelor (câştigurilor) în bani sau în natură obţinute de o persoană fizică ce desfăşoară activităţi pe baza unui contract individual de muncă indiferent de forma sub care acestea se obţin sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizaţiile pentru incapacitate temporară de muncă[5].

Se cuprind în *veniturile salariale:*

a) *salariile de bază* (încadrare) – care se stabilesc prin negocieri colective sau individuale între patronat şi salariaţi sau reprezentanţi ai acestora:

- salariul de bază se acordă în raport cu timpul lucrat şi poate fi egal sau mai mic în raport cu salariul de încadrare;

De la 1 ianuarie 2009 salariul de bază minim brut pe ţară este de 600 lei (H.G. 1.051/10.09.2008 pentru stabilirea salariului minim brut pe ţară[6]) iar salariul minim brut negociat prin contractul colectiv de muncă la nivel naţional pe anii 2007-2011, este de 540 lei, pentru un program complet de lucru de 170 ore. Salariul mediu brut utilizat la fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2009 este de 1.693 lei.

b) *sporurile* se acordă pentru:

- vechime în muncă: 5% pentru 3 ani vechime, 25% peste 20 de ani vechime;
- condiţii deosebite de muncă: grele,periculoase, în procent de 10% din salariul de bază;
- pentru orele suplimentare şi pentru orele lucrate în zilele de repaus săptămânal sau în zilele de sărbători legale (fără a fi compensate cu timp liber corespunzător): 100% din salariul de bază;
- pentru lucrul în timpul nopţii: 25% din salariul de bază;
- pentru exercitarea unei funcţii suplimentare se acordă un spor de până la 50% din salariul de bază;
- pentru folosirea unei limbi străine, care nu este cuprinsă în obligaţiile postului (contract colectiv de muncă la nivel naţional nr. 2895/29.11.2006)

c) *adaosurile la salariul de bază* sunt:

- adaosul de acord;

[5] ART. 55, ALIN.1, CODUL FISCAL ACTUALIZAT
[6] Publicată în M.O. nr. 649/12.09.2008, Partea I

- premiile acordate din fondul de premiere calculate în procent de minim 1,5% din fondul de salarii realizat lunar şi cumulat;

- alte adaosuri, convenite la nivelul unităţilor şi instituţiilor

d) *recompensele*; stimulentele şi premiile de orice fel: reprezintă suma rezultată din aplicarea unor procente la salariul de bază, ca urmare a creşterii inflaţiei (preţurilor);

e) *indemnizaţia pentru concediile de odihnă* – reprezintă media zilnică a drepturilor salariale din ultimele trei luni anterioare celei în care s-a efectuat concediul, multiplicat cu numărul de zile de concediu şi plătită de către angajator cu cel mult cinci zile lucrătoare înainte de plecarea în concediu. Indemnizaţia nu poate fi mai mică decât salariul de bază, indemnizaţiile şi sporurile cu caracter permanent cuvenite pentru perioada respectivă.

f) *indemnizaţiile aferente concediilor pentru formare profesională*, se acordă al cererea angajatului cu cel puţin o lună înainte de efectuarea acesteia, iar durata aferentă acestora nu poate fi dedusă din durata concediului de odihnă anual, ci dimpotrivă este asimilată unei perioade de muncă efective. Concediile pentru formare profesională se poate acorda cu plată sau fără plată. Cele fără plată se acordă la iniţiativa angajatului. În cazul salariaţilor care nu au beneficiat de astfel de concedii pe cheltuiala entităţii au dreptul la acesta, pe o durată de până la 10 zile lucrătoare sau 80 de ore. Indemnizaţia de concediu se stabileşte identic cu cea cuvenită pentru concediul de odihnă.

g) *indemnizaţiile pentru incapacitate temporară de muncă* plătite (condiţionate de plata contribuţiei de 0,85% pentru concedii şi indemnizaţii într-un stagiu minim de cotizare de o lună realizată în ultimele 12 luni anterioare celei pentru care se acordă concediul medical)[7] sau nu din fondul de salarii brut realizat conform timpului efectiv lucrat.

Alte drepturi de personal neincluse în categoria celor salariale şi care nu sunt impozabile sunt menţionate în HG nr. 1861/2006 pentru modificarea şi completarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, publicată în M.O. nr. 1044/2006.

Avantajele în bani sau în natură sunt considerate a fi orice foloase primite de contribuabil ca urmare a unei relaţii contractuale. Acestea sunt impozabile numai dacă au fost considerate cheltuieli deductibile de persoana sau entitatea care le-a acordat.

Înregistrarea în contabilitate a veniturilor din salarii presupune în fapt evidenţierea salariilor brute datorate de entitate personalului.

Pentru personalul încadrat prin contract individual de muncă (cu carte de muncă la întreprindere) înregistrarea se face astfel:

641 „Cheltuieli cu salariile personalului”	=	**421 „**Personal - salarii datorate”

Pentru colaboratori (contract sau convenţie de prestări servicii):

621 „ Cheltuieli cu colaboratorii”	=	**401** „ Furnizori”

Veniturile de natura salariilor obţinute de personal reprezintă pentru întreprindere *cheltuieli de exploatare deductibile*, care influenţează rezultatul din exploatare şi în final profitabilitatea.

[7] Legea nr.399/2006 pentru aprobarea O.U.G. nr. 158/2005 privind concediile şi indemnizaţiile de asigurări sociale de sănătate, publicată în M.O. nr. 901/06.11.2006, art.7

7.2.2.Impozitul pe salarii

Impozitul pe salarii reprezintă un impozit direct datorat de persoanele fizice care realizează venituri de natură salarială, şi reţinut de către plătitorii de astfel de venituri, prin stopaj la sursă.

Calculul impozitului pe salarii presupune parcurgerea următorilor *paşi:*

a) Determinarea venitului brut din salarii (Vb_s), prin însumarea tuturor veniturilor realizate de contribuabil (salariat) pe fiecare loc de realizare (unitate):

$$Vb_s = \sum Vr_c$$

b) Calculul venitului net din salarii (Vns), prin deducerea din venitul brut a următoarelor elemente:

- contribuţia salariaţilor la asigurările sociale (CAS) 10,5% ;
- contribuţia salariaţilor la asigurările sociale de sănătate (CASS) 5,5%;
- contribuţia salariaţilor pentru protecţia socială a şomerilor (CPSS) 0,5% din salariul de bază .

Deducerile personale reprezintă o sumă neimpozabilă acordată contribuabilului cuprinzând *deducerea personală de bază şi deducerile suplimentare.*

Deducerea personală se acordă pentru persoane fizice care au un venit lunar brut de până la 1000 lei inclusiv astfel:

Contribuabil	Suma dedusă (lei)
Fără persoane în întreţinere	250
O persoană în întreţinere	350
2 persoane în întreţinere	450
3 persoane în întreţinere	550
4 sau mai multe persoane în întreţinere	650

Pentru contribuabilii care realizează venituri brute lunare (salarii) cuprinse între 1.001 inclusiv şi 3.000 lei, deducerile personale sunt degresive faţă de cele de mai sus şi se stabilesc prin O.M.E.F. Pentru salariaţii cu venit brut de natură salarială mai mare de 3.000 lei , nu se acordă deducere personală.

Sistematizat venitul net din salarii se determină conform relaţiei:

$$Vns = Vbs - (CAS + CASS + CPSS) - \text{Alte reţineri conf. legii}$$

c) Determinarea venitului bază de calcul (venitului impozabil) se face diferit astfel:

- *pentru unitatea la care salariatul are funcţia de bază*, prin scăderea din venitul net a deducerii personale de bază (Dpb) şi a deducerilor personale suplimentare (Dps) a cotizaţiei sindicale (Csind) şi a contribuţiei la fondurile de pensii facultative (Fd.pens fac)[8]:

$$Vbc = Vns - (Dpb + Dps) - Csind - Fd.pensfac$$

- *pentru veniturile salariale obţinute în celelalte cazuri (în afara funcţiei de bază),* prin scăderea din venitul brut obţinut a contribuţiilor obligatorii (Cobl) ale salariatului pe fiecare loc de realizare a venitului.

$$Vb = Vbs - Cobl$$

d) Determinarea impozitului pe salarii, se face prin aplicarea cotei unice de 16% lunar asupra venitului bază de calcul:

$$Impsal = Vbc * 16\%$$

Angajatorii au obligaţia de a calcula şi de a reţine prin stopaj la sursă impozitul pe veniturile din salarii, precum şi de a-l vira lunar până la data de 25 inclusiv a lunii următoare.

[8] Fondurile de pensii facultative nu pot depăşi echivalentul în lei a 400 de Euro anual.

Fiecare plătitor de venituri salariale are obligaţia de a declara impozitul reţinut, până la termenul de plată a acestuia, la organul fiscal competent prin depunerea formularului 100 „Declaraţie privind obligaţiile de plată la bugetul de stat".

Plătitorul este obligat să determine valoarea totală a impozitului anual pe venituri din salarii pentru fiecare angajat, prin completarea fişei fiscale.

Contribuabilii pot dispune asupra destinaţiei unei sume reprezentând 2% din valoarea totală a impozitului anual stabilit pentru susţinerea entităţilor nonprofit care se înfiinţează şi funcţionează în condiţiile legii, instituţii de cultură, precum şi pentru acordarea de burse private potrivit reglementărilor în vigoare.

Organul fiscal are obligaţia de a calcula, reţine şi vira aceste sume beneficiarilor desemnaţi de către contribuabili.

Calculul impozitului pe veniturile din salarii se face pe baza informaţiilor cuprinse în fişele fiscale: FF1 şi FF2, întocmite în trei exemplare de către angajator: un exemplar pentru angajator, unul pentru unitatea fiscală şi unul pentru angajat. Fişele fiscale se depun la organul fiscal competent până în ultima zi a lunii februarie a anului curent pentru anul fiscal precedent. Modelul şi conţinutul formularului se aprobă prin ordin al MEF.

Contribuabilul poate deduce din veniturile impozabile din salarii, obţinute la funcţia de bază, cheltuielile efectuate pentru economisire în sistem colectiv pentru domeniul locativ, potrivit prevederilor OUG nr. 99/2006 aprobată cu modificări şi completări prin Legea nr. 227/2007, în limita unei sume maxime egale cu 300 lei/an. Obligaţia acordării acestei deduceri revine organului fiscal competent iar procedura de aplicare se stabileşte prin ordin al ministrului economiei şi finanţelor[9].

Neplata impozitului atrage după sine majorări de întârziere de 0,1% conform Codului de procedură fiscală[10]

Înregistrarea în contabilitate a impozitului pe salarii presupune următoarele înregistrări:

a) înregistrarea impozitului pentru persoanele angajate cu contract individual de muncă pe durată nedeterminată:

421 „Personal – salarii datorate"	=	**444** „Impozitul pe salarii"

b) înregistrarea impozitului pentru persoane angajate cu convenţie civilă (activităţi temporare):

401 „ Furnizori"	=	**444** „ Impozitul pe salarii"

c) virarea impozitului de către angajator la bugetul general consolidat:

444 „Impozitul pe salarii"	=	%
		5121 „ Conturi la bănci în lei"
		5311 „ Casa în lei"

Angajatorilor le revin următoarele *obligaţii* cu privire la impozitul pe salarii:

- completarea fişelor fiscale, prin utilizarea programelor informatice puse la dispoziţie de către Ministerul Economiei şi Finanţelor, şi predarea lor în termen angajaţilor şi organului fiscal;
- calcularea, reţinerea şi vărsarea la bugetul general consolidat a impozitului lunar datorat;
- determinarea venitului anual impozabil din salarii, calcularea impozitului aferent şi efectuarea regularizărilor;
- depunerea declaraţiilor privind calcularea şi reţinerea impozitului pe veniturile din salarii.

[9] Art.58^1 din Codul Fiscal modificat de pct.17 al art. I din OUG nr. 106/2007, publicată în M.O. nr.703/2007

[10] OG nr. 92/2003, republicată în M.O. nr. 513/2007

7.2.3. Conţinutul, contabilitatea şi fiscalitatea datoriilor şi creanţelor faţă de asigurările şi protecţia socială (CAS)

7.2.3.1. Asiguraţi, cote, bază de calcul, exonerări

Entităţile economice (regii autonome, societăţi comerciale, persoane fizice autorizate, instituţii publice etc.) din România *au obligaţia calculării, înregistrării şi virării contribuţiilor la: asigurările sociale, fondul de şomaj, asigurările sociale de sănătate*, etc., în condiţiile şi la termenele stabilite prin lege.

În sistemul public sunt *asigurate obligatoriu:*

a) – Persoanele care desfăşoară activităţi pe bază de contract individual de muncă, convenţii civile încheiate potrivit codului civil

b) – Persoanele care îşi desfăşoară activitatea în funcţii elective sau care sunt numite în cadrul autorităţii executive, legislative ori judecătoreşti pe durata mandatului, precum şi membrii cooperatori dintr-o organizaţie a cooperaţiei meşteşugăreşti ale căror drepturi şi obligaţii sunt asimilate în condiţiile Legii nr.19/2000, cu modificările şi completările ulterioare, cu persoanele care desfăşoară activităţi pe bază de contract individual de muncă.

c) - Persoanele care beneficiază de ajutor de şomaj, ajutor de integrare profesională sau alocaţie de sprijin din fondul pentru plata ajutorului de şomaj;

d) – Persoanele care realizează un venit brut pe an calendaristic, echivalent cu cel puţin cinci salarii medii brute pe economie şi care se află în una din situaţiile următoare:

- asociat unic, asociaţi, acţionari sau comanditari;
- administratori sau manageri care au încheiat contract de administrare sau de management;
- membrii ai asociaţiei familiale;
- persoane autorizate să desfăşoare activităţi independente;
- persoane angajate în instituţii internaţionale dacă nu sunt asiguraţii acestora;
- proprietari de bunuri şi/sau arendaşi de suprafeţe agricole sau forestiere;
- persoane care desfăşoară activităţi agricole în cadrul gospodăriilor individuale sau activităţi private în domeniul forestier;
- membrii ai societăţilor agricole sau a altor forme de asociere din agricultură;
- persoane care desfăşoară activităţi în unităţi de cult recunoscute potrivit legii şi care nu au încheiat contract individual de muncă;

e) - Persoane care realizează prin cumul venituri brute pe an calendaristic, echivalente cu cel puţin cinci salarii medii brute pe economie şi care se regăsesc în cel puţin două situaţii prevăzute la punctul „ d”;

f) - Persoane care desfăşoară activităţi exclusiv pe bază de convenţii civile de prestări servicii şi care realizează un venit brut pe an calendaristic, echivalent cu cel puţin cinci salarii medii brute pe economie.

Angajatorii au obligaţia de a depune lunar „*Declaraţia privind evidenţa nominală a asiguraţilor şi a obligaţiilor de plată către bugetul asigurărilor sociale”,* la Casa Teritorială de Pensii în raza căreia se află sediul angajatorului.

Contribuţia angajatorilor la asigurările sociale se stabileşte începând cu 01.02.2009 prin aplicarea asupra bazei de calcul, reprezentată de venitul brut realizat lunar, a următoarelor cote[11]:

- 20,80 % pentru condiţii normale de muncă;
- 25,80 % pentru condiţii deosebite de muncă;
- 30,80 % pentru condiţii speciale de muncă.

Baza lunară de calcul a contribuţiei de asigurări sociale, în cazul asiguraţilor o constituie:

- *salariile individuale brute realizate* lunar inclusiv sporurile şi adaosurile reglementate prin lege sau prin contractul colectiv de muncă şi / sau veniturile asiguraţilor;

[11] Art. 18, alin. (1) din Legea 19/26.02.2009, M.O. 122/27.02.2009.

- *venitul lunar asigurat* prevăzut în declaraţia sau contractul de asigurare care nu poate fi mai mic de o pătrime din salariul mediu brut lunar pe economie.

Baza lunară de calcul la care angajatorul datorează contribuţia la asigurările sociale o constituie fondul total de salarii lunare brute realizat de asiguraţii angajaţi cu contract individual de muncă şi persoanele asimilate acestora.

Nu se datorează contribuţia la asigurările sociale pentru:

- *prestaţiile suportate din bugetul asigurărilor sociale de stat*, inclusiv pentru indemnizaţiile acordate în cazul accidentelor de muncă şi bolilor profesionale;

- *diurne de deplasare*[12]*,* detaşare, indemnizaţiile de transfer, drepturile de autor, precum şi veniturile obţinute în baza unor convenţii civile sau a unor contracte de colaborare;

- *sumele reprezentând participarea salariaţilor la profit*;

- *indemnizaţia de şedinţă pentru consilierii locali şi judeţeni*.

Datorează contribuţie la asigurările sociale atât persoanele juridice cât şi *persoanele fizice asigurate*.

Contribuţia individuală de asigurări sociale, datorată de asiguraţii care desfăşoară activităţi pe bază de contract de muncă sau activităţi exclusiv pe bază de convenţii civile, precum şi persoanele care deţin funcţii elective pe durata mandatului, se determină, începând cu data de 01.02.2009 prin aplicare cotei de 10,5%, asupra fondului brut de salarii realizat conform timpului de muncă efectiv.

Diferenţa dintre cotele de contribuţii la asigurările sociale aprobate anual prin legea bugetului asigurărilor sociale de stat şi cota de contribuţie individuală de asigurări sociale se suportă de către angajator.

Contribuţia individuală de asigurări sociale, precum şi contribuţia angajatorului la asigurările sociale, se datorează şi pentru perioada în care asiguraţii se află în concediu medical, calculându-se prin aplicarea cotelor prevăzute mai sus la un salariu minim brut pe ţară garantat în plată, proporţional cu numărul de zile lucrătoare de concediu medical[13].

Exemplu: Un salariat obţine pentru 12 zile lucrate în cursul unei luni, venituri pentru munca prestată în sumă de 850 lei. În cursul lunii salariatul beneficiază de 14 zile calendaristice de concediu medical pentru boală obişnuită, din care 10 zile lucrătoare. Salariul minim pe ţară este de 600 lei, iar luna are un număr de 22 zile lucrătoare.

- Stabilirea bazei de calcul a contribuţiei de asigurări sociale:

Baza de calcul = 850 + (600lei / 22 zile lucrătoare * 10 zile lucrătoare de concediu medical) = 850 + 273 = 1.123 lei

- Stabilirea contribuţiei de asigurări sociale datorată de salariat:

1.123 * 10,5 % = 118 lei

- Stabilirea contribuţiei de asigurări sociale datorată de angajator:

1.123 * 20,8 % = 234 lei

Înregistrarea în contabilitate:

- reţinerea de la salariat:

%	=	**4312** „Contrib. personalului	118
421 „Personal – salarii datorate”		la asigurările sociale”	89
423 „Personal – ajutoare materiale datorate”			29

- contribuţia angajatorului:

6451 „Chelt. privind contrib. unităţii la asigurările sociale”	=	**4311** „Contrib. unităţii la asigurările sociale”	234

[12] Pentru salariaţii instituţiilor publice şi regiilor autonome cu specific deosebit, indemnizaţia zilnică de delegare sau detaşare este de 13 lei, (H.G.1860/21.12.2006, M.O.1046/29.12.2006)

[13] OUG 158/17.11.2005, privind concediile şi indemnizaţiile de asigurări sociale de sănătate, M.O. 1072/29.11.2005

Începând cu 1 ianuarie 2008 asiguraţii, în vârstă de până la 35 de ani din sistemul public de pensii conform Legii 19/2000, trebuie să adere în mod obligatoriu la un fond de pensii administrat privat[14]. Pentru asiguraţii între 35 şi 45 de ani aderarea este opţională.

Contribuţia la fondul de pensii privată este parte din contribuţia individuală de asigurări sociale, datorată la sistemul public de pensii şi se deduce din veniturile brute lunare care reprezintă baza de calcul, fiind constituită şi virată împreună şi în aceleaşi condiţii cu contribuţia individuală.

Din momentul începerii activităţii de colectare, cota de contribuţie la fondul de pensii administrat privat este de 2% din baza de calcul, urmând ca în termen de 8 ani, această cotă să se majoreze la 6%, cu o creştere de 0,5% puncte procentuale pe an.

7.2.3.2. Termene de plată şi majorări de întârziere

Contribuţiile la asigurările sociale datorate de personal se reţin de angajator prin *stopaj la sursă* şi împreună cu contribuţiile datorate de acesta se virează în contul unic al *bugetului asigurărilor sociale şi fondurilor speciale* până la data 25 inclusiv a lunii următoare cu excepţia cazurilor prevăzute la art. 111, alin. (7) al OG 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările şi completările ulterioare. Excepţiile se referă la plătitorii de impozit pe venitul microîntreprinderii, pentru care termenul de declarare şi plată este data de 25 a lunii următoare încheierii trimestrului, precum şi la asociaţii, fundaţii, organizaţii nonguvernamentale şi altele, pentru care termenul de declarare şi plată este data de 25 a lunii următoare încheierii semestrului.

Atunci când data de 25 a lunii este zi nelucrătoare plata se va face în prima zi lucrătoare după data de 25.

În cazul *plăţii în numerar* a contribuţiei de asigurări sociale, obligaţia se consideră achitată la data înscrisă pe documentul care atestă plata.

În cazul contribuabililor care fac plata prin *cont bancar*, data plăţii se consideră data la care băncile debitează contul plătitorului pe baza instrumentelor de decontare, confirmată prin ştampila şi semnătura autorizată a acestora cu condiţia creditării contului bugetar corespunzător.

Neplata contribuţiei la asigurările sociale la termenele prevăzute generează plata unor majorări calculate pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua următoare celei în care datoria este scadentă până la data achitării integrale a sumei datorate, potrivit reglementărilor privind executarea creanţelor bugetare. Prin „*zi de întârziere*" se înţelege fiecare zi calendaristică.

Majorările de întârziere alături de contribuţia la asigurările sociale datorate influenţează rezultatul activităţii şi trezoreria unităţii în sens negativ. În plus majorările de întârziere sunt *cheltuieli nedeductibile fiscal* ceea ce determină excluderea lor la calculul rezultatului fiscal (impozabil) ceea ce va conduce la un impozit pe profit suplimentar. Nivelul majorărilor de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere şi poate fi modificat prin legile bugetelor anuale.

7.2.3.3. Reflectarea în contabilitate a contribuţiei la asigurările sociale

Înregistrarea în contabilitate a contribuţiei la asigurările sociale presupune următoarele operaţiuni:

- contribuţia angajatorului la asigurările sociale:

6451 „Cheltuieli privind contribuţia unităţii la asigurările sociale"	=	**4311** „Contribuţia unităţii la asigurările sociale"

- contribuţia personalului (asiguraţilor) la asigurările sociale:

%	=	**4312** „Contribuţia personalului

[14] Legea 411 din 18 octombrie 2004, privind fondurile de pensii administrate privat, cu modificările şi completările ulterioare, republicată în M.O. nr.482/18.07.2007.

421" Personal – salarii datorate" la asigurările sociale"
423 „Personal - ajutoare
materiale datorate"

_____ x _____

- plata contribuţiei la asigurările sociale:

_____ x _____

% = **5121** "Conturi la bănci în lei"

4311"Contribuţia unităţii
la asigurările sociale"
4312"Contribuţia personalului
la asigurările sociale"

_____ x _____

- evidenţierea majorărilor pentru neplata în termen a contribuţiei:

_____ x _____

6581"Cheltuieli cu despăgubiri, amenzi şi penalităţi" = **4381**"Alte datorii sociale"

_____ x _____

- plata majorărilor:

_____ x _____

4381 „Alte datorii sociale"= %
5121 „Conturi la bănci în lei"
5311 „Casa în lei"

_____ x _____

Pentru a evidenţia separat cheltuielile nedeductibile, contul **6581** „Cheltuieli cu despăgubiri, amenzi şi penalităţi" poate fi dezvoltat în conturi analitice.

7.2.4.Conţinutul, contabilitatea şi fiscalitatea contribuţiei la fondul de şomaj

Veniturile bugetului asigurărilor pentru şomaj se constituie din contribuţiile angajatorilor; contribuţiile individuale ale persoanelor asigurate în mod obligatoriu prin efectul legii[15]; contribuţiile persoanelor care încheie contract de asigurare pentru şomaj; şi alte venituri.

Angajatorii calculează contribuţia prin aplicarea unei *cote de 0,5%* asupra fondului de salarii realizat lunar în valoare brută ce cuprinde: salarii de bază, sporuri, indemnizaţii, stimulente, premii, indemnizaţii pentru incapacitate temporară de muncă etc.

Următoarele categorii de peroane sunt asigurate în mod obligatoriu, în sistemul asigurărilor pentru şomaj:

- *persoanele care desfăşoară activităţi în baza unui contract de muncă*, cu excepţia celor care au calitatea de pensionar;
- *funcţionarii publici* şi alte persoane care-şi desfăşoară activitatea în baza unui act de numire;
- *persoanele care-şi desfăşoară activitatea în funcţii elective* sau sunt numite în cadrul autorităţii executive, legislative ori judecătoreşti;
- *soldaţii şi gradaţii voluntari*;
- persoanele care au raport de muncă în calitate de *membru cooperator;*
- *alte persoane* care realizează venituri din activităţi desfăşurate.

Angajatorii trebuie să reţină, prin stopaj la sursă, de la persoanele asigurate în mod obligatoriu, o contribuţie de 0,5% aplicată asupra venitului brut realizat lunar.

Pentru persoanele asigurate în baza contractului de asigurare contribuţia la bugetul asigurărilor pentru şomaj este de 1% aplicat asupra venitului lunar declarat în contract.

[15] Legea 76/16 ianuarie 2002, privind sistemul asigurărilor pentru şomaj şi stimularea ocupării forţei de muncă, M.O. 103 din 6 februarie 2002.

Contribuţia se calculează, reţine şi virează de persoanele juridice şi fizice la care personalul îşi desfăşoară activitatea, odată cu lichidarea drepturilor salariale pe luna expirată.

În contabilitate contribuţia la fondul de şomaj se înregistrează astfel:

- constituirea obligaţiei de plată, pentru contribuţia angajatorului:

6452 „Contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj”	=	**4371**”Contribuţia unităţii la fondul de şomaj”

- reţinerea contribuţiei salariaţilor:

%	=	**4372** „Contribuţia personalului la fondul de şomaj”
421 „Personal – salarii datorate”		
423 „Personal - ajutoare materiale datorate”		

- virarea prin cont a contribuţiilor:

%	=	**5121** „Conturi la bănci în lei”
4371 „Contribuţia unităţii la fondul de şomaj”		
4372 „Contribuţia personalului la fondul de şomaj”		

Nevirarea la termen a obligaţiei de plată antrenează majorări de întârziere de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere ce vor genera *cheltuielile nedeductibile fiscal* cu efecte negative asupra trezoreriei unităţii.

Angajatorii sunt obligaţi să depună lunar, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se datorează drepturile salariale la agenţia pentru ocuparea forţei de muncă, în a cărei rază îşi are sediul sau domiciliul o declaraţie privind evidenţa nominală a asiguraţilor şi a obligaţiilor de plată la bugetul asigurărilor pentru şomaj. Termenul de plată a contribuţiilor este tot până la data de 25 inclusiv a lunii următoare, cu excepţia cazurilor prevăzute la art. 111, alin. (7) al OG 92/2003, privind Codul de procedură fiscală.

7.2.5. Conţinutul, contabilitatea şi fiscalitatea asigurărilor sociale de sănătate (CASS)

Asigurările sociale de sănătate reprezintă principalul sistem de finanţare a ocrotirii sănătăţii populaţiei, prin care se asigură accesul la un pachet de servicii de bază pentru asiguraţi, fiind reglementat în România prin Legea 95/14.04.2006, privind reforma în domeniul sănătăţii, publicată în M.O. 372 din 28.04.2006, cu modificările şi completările ulterioare. Pentru funcţionarea acestui sistem a fost constituit fondul naţional unic de asigurări sociale de sănătate, având ca surse de finanţare: contribuţiile pentru asigurări sociale de sănătate ale asiguraţilor şi ale angajatorilor; subvenţii de la bugetul de stat; şi alte surse (donaţii, sponsorizări, dobânzi, exploatarea patrimoniului Casei Naţionale de Asigurări de Sănătate potrivit legii).

Potrivit legii, în sistemul asigurărilor sociale de sănătate, sunt asiguraţi toţi cetăţenii români cu domiciliul în ţară, precum şi cetăţenii străini şi apatrizii care au drept de şedere temporară sau domiciliul în România şi fac dovada plăţii contribuţiei la fond. Persoanele prevăzute mai sus sunt asigurate prin încheierea unui contract cu casele de asigurări de sănătate, prin intermediul angajatorilor, sau în mod direct dacă nu au calitatea de salariaţi.

Beneficiază de asigurare de sănătate fără plata contribuţiei următoarele categorii de persoane:

- toţi *copiii până la vârsta de 18 ani*, precum şi tinerii de la 18 până la 26 de ani, dacă sunt elevi sau studenţi şi nu realizează venituri din muncă;

- *tinerii cu vârsta de până la 26 de ani*, care provin din sistemul de protecţie a copilului şi nu realizează venituri din muncă nefiind nici beneficiari de ajutor social;

- *soţul soţia şi părinţii care nu au venituri proprii* şi sunt în întreţinerea unei persoane asigurate;

- *persoanele care beneficiază de drepturile stabilite prin Decretul-lege nr. 118/1990*, privind acordarea unor drepturi persoanelor persecutate din motive politice de dictatura instaurată cu începere de la 6 martie 1945, precum şi a celor deportate în străinătate ori constituite în prizonieri, precum şi beneficiarii altor drepturi speciale acordate în baza unor legi cum sunt: Legea 51/1993, O.G. 105/1999, Legea 44/1994, Legea 309/2002 şi Legea 341/2004, dacă nu realizează alte venituri în afara celor acordate de aceste legi sau din pensii;

- *persoanele cu handicap* care nu realizează venituri din alte surse decât cele obţinute pe baza O.U.G. 102/1999, privind protecţia socială a persoanelor cu handicap;

- *bolnavii cu afecţiuni* incluse în programele naţionale de sănătate, până la vindecarea afecţiunii, cu condiţia să nu realizeze venituri din alte surse;

- *femeile însărcinate şi lăuzele*, dacă nu au venituri sau dacă veniturile realizate se situează sub salariul de bază minim brut pe ţară.

Persoanele nesalariate care au obligaţia de a-şi asigura sănătatea potrivit prevederilor legii, trebuie să comunice veniturile realizate casei de asigurări de sănătate alese, pe baza contractului de asigurare, în vederea stabilirii şi achitării unei contribuţii de 6,5%, aplicate asupra acestor venituri[16].

Contribuţia celorlalte persoane asigurate este stabilită prin aplicarea unei cote de 5,5% asupra:

- veniturilor din salarii sau asimilate salariilor supuse impozitului pe venit;

- veniturilor impozabile realizate de persoanele care desfăşoară activităţi independente, în situaţia în care venitul respectiv este singurul asupra căruia se calculează contribuţia, baza de calcul nu poate fi mai mică decât nivelul unui salariu de bază minim brut pe ţară, pentru fiecare lună în parte;

- veniturilor din agricultură şi silvicultură, supuse impozitului pe venit;

- indemnizaţiilor de şomaj;

- veniturilor din pensii ce depăşesc limita supusă impozitului pe venit;

- veniturilor din cedarea folosinţei bunurilor, din dividende şi dobânzi, din drepturi de proprietate intelectuală, precum şi asupra altor venituri ce intră sub incidenţa impozitului pe venit, cu excepţia situaţiei în care persoana respectivă realizează venituri de natura celor precizate mai sus, dar nu mai puţin decât nivelul unui salariu minim brut pe ţară, lunar.

Nu se datorează contribuţie de asigurări sociale de sănătate pentru: sumele acordate în momentul disponibilizării, venitul lunar de completare sau plăţi compensatorii şi totodată nici pentru indemnizaţiile de asigurări sociale de sănătate reglementate de O.U.G. 158/2005.

Angajatorilor le revine obligaţia de a vira contribuţia pentru asigurări sociale de sănătate şi de a depune lunar, la casele de asigurări de sănătate alese în mod liber de către asiguraţi, declaraţii nominale cu persoanele asigurate şi contribuţiile de asigurări de sănătate datorate fondului unic, precum şi dovada plăţii acestor contribuţii.

Colectarea contribuţiilor de la angajatori, persoane juridice sau fizice se realizează de către ANAF, în contul unic deschis pe seama CNAS, iar colectarea contribuţiilor persoanelor fizice care nu au calitatea de salariaţi se face direct de către casele de asigurări de sănătate.

Alături de contribuţia de asigurări de sănătate, în cotă de 5,5% pe care trebuie să o reţină din drepturile salariale achitate personalului, angajatorii mai au obligaţia de a calcula şi vira la fondul naţional unic de asigurări sociale de sănătate o contribuţie de 5,2% calculată asupra fondului de salarii. Prin *fond de salarii* se înţelege totalitatea sumelor utilizate, de către un angajator, pentru plata drepturilor salariale sau asimilate salariilor. Cotele de contribuţii datorate fondului pot fi modificate prin legile anuale ale bugetului de stat.

Înregistrarea în contabilitate a contribuţiei la asigurările sociale de sănătate :

- înregistrarea contribuţiei angajatorului:

	x	
6453 „Cheltuieli privind	=	**4313** „Contribuţia angajatorului

[16] Art. 259 alin. (4) din Legea 95/14.04.2006, privind reforma în domeniul sănătăţii.

contribuţia angajatorului la asigurările sociale de sănătate” pentru asigurările sociale de sănătate”

_____ x _____

- înregistrarea contribuţiei reţinute de la persoana fizică asigurată, încadrată cu contract individual de muncă (salariat):

_____ x _____

421 “ Personal - salarii datorate” = **4314** “Contribuţia angajaţilor pentru asigurările sociale de sănătate”

_____ x _____

- înregistrarea contribuţiei reţinute de la persoanele fizice ce desfăşoară activităţi pe bază de convenţii civile de prestări servicii:

_____ x _____

401 “Furnizori” = **4314** “Contribuţia angajaţilor pentru asigurările sociale de sănătate”

_____ x _____

- plata prin cont a contribuţiei la asigurările sociale de sănătate:

_____ x _____

% = **5121** „Conturi la bănci în lei”

4313 „Contribuţia angajatorului la asigurările sociale de sănătate”

4314 „Contribuţia angajaţilor la asigurările sociale de sănătate”

_____ x _____

Nerespectarea de către angajator a obligaţiei privind completarea şi depunerea la Casele de Asigurări de Sănătate a *“Declaraţiei privind constituirea fondului de asigurări sociale de sănătate“* constituie contravenţie şi se sancţionează conform legii. Pentru neplata în termen a contribuţiei se datorează *majorări de întârziere* în cotă de 0,1% pe fiecare zi de întârziere.

7.2.6. Conţinutul, contabilitatea şi fiscalitatea fondurilor speciale de natură salarială.

Persoanele fizice şi juridice din România, care folosesc personal angajat, trebuie să calculeze şi să vireze în funcţie de fondul de salarii brut realizat şi contribuţii la diverse fonduri speciale, cum sunt:

7.2.6.1. Contribuţia pentru concedii şi indemnizaţii[17].

Contribuţia pentru concedii şi indemnizaţii este instituită în scopul finanţării drepturilor asiguraţilor ce decurg din:

- concedii medicale acordate pentru incapacitate temporară de muncă, cauzată de boli obişnuite sau de accidente în afara muncii;
- concedii medicale acordate pentru prevenirea îmbolnăvirilor şi recuperarea capacităţii de muncă, cu excepţia situaţiilor rezultate ca urmare a unor accidente de muncă sau boli profesionale;
- concedii medicale acordate pentru maternitate;
- concedii medicale acordate pentru îngrijirea copilului bolnav;
- concedii medicale acordate pentru risc maternal.

Înregistrarea în contabilitate a contribuţiei pentru concedii şi indemnizaţii presupune următoarele operaţiuni:

- constituirea obligaţiei de plată a angajatorului:

[17] O.U.G. 158/17.11.2005, privind concediile şi indemnizaţiile de asigurări sociale de sănătate, publicată în M.O. 1074/29.11.2005, cu modificările şi completările ulterioare

6455 "Cheltuieli privind contribuţia angajatorului pentru concedii şi indemnizaţii"	=	**4315** "Contribuţia angajatorului pt. concedii şi indemnizaţii"

- plata prin cont a contribuţiei pentru concedii şi indemnizaţii:

4315 "Contrib. angajator pt. concedii şi indemnizaţii"	=	**5121** „Conturi la bănci în lei"

- suportarea indemnizaţiei din Fondul naţional unic de asigurări sociale de sănătate, în limita sumei datorate de către angajator ca şi contribuţie pentru concedii şi indemnizaţii:

4315 "Contrib. angajator pt. concedii şi indemnizaţii"	=	**423** "Personal – ajutoare materiale datorate"

- suportarea indemnizaţiei din fond, pentru partea care excede contribuţia angajatorului pentru concedii şi indemnizaţii:

4382 "Alte creanţe sociale"	=	**423** "Personal – ajutoare materiale datorate"

- restituirea din Fondul naţional unic de asigurări sociale de sănătate a indemnizaţiei suportate din acesta şi achitată de angajator:

5121 "Conturi la bănci În lei"	=	**4382** "Alte creanţe sociale"

În practică pentru reflectarea în contabilitate a fondurilor de natură salarială sunt şi pot fi utilizate diverse conturi. Cel mai adesea sunt folosite analitice ale contului *447 „Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate"*.

7.2.6.2. Contribuţia pentru accidente de muncă şi boli profesionale.

Asigurarea pentru accidente de muncă şi boli profesionale, face parte din sistemul de asigurări sociale de stat şi cuprinde raporturi specifice prin intermediul cărora se asigură protecţia socială a salariaţilor împotriva diminuării sau pierderii capacităţii de muncă şi decesului ca urmare a accidentelor de muncă şi a bolilor profesionale.

Asigurarea pentru accidente de muncă şi boli profesionale este obligatorie pentru toţi cei ce utilizează forţa de muncă angajată cu contract individual de muncă, riscul profesional este asumat de către cei ce beneficiază de rezultatul muncii prestate, contribuţiile fiind diferenţiate in funcţie de risc şi suportate de către angajatori sau de persoanele fizice care încheie asigurarea.

Sunt asigurate în mod obligatoriu prin efectul legii[18], următoarele categorii de persoane:

- cei care desfăşoară activităţi pe baza unui contract individual de muncă, indiferent de durata acestuia, precum şi funcţionarii publici;
- cei care îşi desfăşoară activitatea în funcţii elective sau care sunt numite în cadrul autorităţii executive, legislative ori judecătoreşti, pe durata mandatului, precum şi membrii cooperatori din organizaţiile a cooperaţiei meşteşugăreşti;
- şomerii, pe durata efectuării practicii profesionale în cadrul cursurilor organizate
- ucenicii, elevii şi studenţii, pe durata efectuării practicii profesionale.

[18] Legea 346/05.06.2002, privind asigurarea pentru accidente de muncă şi boli profesionale, cu modificările şi completările ulterioare, M.O. 454/27.06.2002.

În cadrul sistemului de asigurare pentru accidente de muncă şi boli profesionale asiguraţii au dreptul la următoarele prestaţii şi servicii:

- *reabilitare medicală şi recuperarea capacităţii de muncă*;
- *reabilitare şi reconversie profesională*;
- *indemnizaţii pentru incapacitate temporară de muncă*;
- *indemnizaţii pentru trecerea temporară în alt loc de muncă* şi indemnizaţii pentru reducerea timpului de muncă;
- *compensaţii pentru atingerea integrităţii*;
- *despăgubiri în caz de deces*;
- *rambursări de cheltuieli*.

Contribuţia pentru accidente de muncă şi boli profesionale se stabileşte în funcţie de tarife şi clase de risc.

Reflectarea în contabilitate a contribuţiei pentru accidente de muncă şi boli profesionale:

- constituirea obligaţiei de plată a angajatorului:

6456 „Cheltuieli privind contribuţia angajatorului pentru accidente de muncă şi boli profesionale”	=	**4316** „Contribuţia angajatorului pentru accidente de muncă şi boli profesionale”

- plata prin cont a contribuţiei:

4316 „Contrib. angajator pentru accidente de muncă şi boli profesionale”	=	**5121** „Conturi la bănci în lei”

Aşa după cum am mai precizat, în scopul reflectării în contabilitate a contribuţiei pentru accidente de muncă şi boli profesionale, pot fi folosite în locul conturilor *6456,* respectiv *4316*, şi alte conturi.

7.2.6.3. Fondul de garantare pentru plata creanţelor salariale[19]

Constituirea fondului de garantare are drept scop de a asigura plata creanţelor salariale ce rezultă din contractele individuale şi din contractele colective de muncă, încheiate de salariaţi cu angajatorii, împotriva cărora au fost pronunţate hotărâri judecătoreşti definitive, de deschidere a procedurii de insolvenţă şi faţă de care a fost dispusă măsura ridicării totale sau parţiale a dreptului de administrare.

Cota contribuţiei la Fondul de garantare pentru plata creanţelor salariale este de 0,25%, aplicată asupra fondului total de salarii brute lunare realizate de salariaţi.

Angajatorii au obligaţia de a declara lunar, trimestrial sau semestrial, după caz, contribuţia la Fondul de garantare la organul fiscal competent, prin formularul 100 până la data de 25 a lunii următoare, acesta fiind şi termenul de plată. Pentru neplata contribuţiilor datorate la termenul prevăzut de Codul de procedură fiscală, se aplică majorări de întârziere.

Înregistrarea în contabilitate a fondului de garantare pentru plata creanţelor salariale:

635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărăminte asimilate”	=	**447/x** „Fonduri speciale, taxe şi vărsăminte”

sau:

[19] Legea nr.200/22.05.2006, M.O.453/25.05.2006 privind constituirea şi utilizarea fondului de garantare pentru plata creanţelor salariale şi H.G. 1850/21.12.2006, pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare, M.O. 1038/28.12.2005.

6457 „Cheltuieli privind contribuţia angajatorului la fondul de garantare pt. plata creanţelor salariale” = **4373** „Contribuţia angajatorului la fondul de garantare pt. plata creanţelor salariale”

x

- plata prin cont a contribuţiei:

x

4373 „Contrib. angajator la fondul de garantare pt. plata creanţelor salariale” = **5121** „Conturi la bănci în lei”

7.2.6.4. Comisionul datorat Inspectoratului Teritorial de Muncă[20].

Acesta se determină şi se reflectă distinct în declaraţiile depuse la ITM astfel:

- în cazul în care completarea eventualelor modificări ale drepturilor salariale inserate în carnetele de muncă se realizează de către Camera de Muncă – se aplică procentul de 0,75% asupra fondului brut de salarii realizat conform timpului de muncă efectiv lucrat;

- în cazul în care evidenţa tuturor modificărilor salariale din carnetele de muncă se realizează la nivelul entităţii juridice în cauză, în urma aprobărilor primite de la Camera de Muncă – se aplică procentul de 0,25% asupra fondului brut de salarii realizat conform timpului de muncă efectiv lucrat.

Înregistrarea şi reflectarea în contabilitate:

x

635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate” = **447/x** „Fonduri speciale - – Comision ITM”

x

- virarea comisionului la ITM:

x

447/x „Fonduri speciale, taxe şi vărsăminte asimilate” = **5121** „Conturi la bănci în lei”

x

Termenul de plată a comisionului şi de depunere a declaraţiei este până la data de 25 a lunii următoare, pentru luna de raportare.

7.3. Participarea salariaţilor la profit

Rezultatul definitiv al exerciţiului financiar se stabileşte la închiderea acestuia şi reprezintă soldul final al contului de profit şi pierdere. Repartizarea profitului, pe destinaţiile legale, se înregistrează după aprobarea situaţiilor financiare anuale de către adunarea generală a acţionarilor sau asociaţilor.

Reglementările referitoare la *participarea salariaţilor la profit,* privesc personalul angajat al societăţilor naţionale, companiilor naţionale şi pe cei ai societăţilor comerciale cu capital integral sau majoritar de stat, precum şi pe cei ai regiilor autonome, care nu intră în sfera de aplicare a legii societăţilor comerciale, ci în cea a Legii nr. 15/07.08.1990, privind reorganizarea unităţilor economice de stat ca regii autonome şi societăţi comerciale. Condiţiile participării la profit a salariaţilor acestor entităţi sunt precizate în Ordonanţa Guvernului nr. 64 din 30 august 2001, privind repartizarea profitului la societăţile naţionale, companiile naţionale şi societăţile comerciale cu capital integral sau majoritar de stat, precum şi la regiile autonome, publicată în M.O. 536/01.09.2001, cu modificările şi completările ulterioare.

[20] Ordinul nr.747/1999 al MMPS, publicat în M.O. 653/1999.

Participarea salariaţilor la profit se reflectă în contabilitate prin constituirea unui provizion la nivelul sumelor estimate reprezentând atât sumele brute cuvenite salariaţilor cât şi contribuţiile aferente acestora.

Exemplu: Societatea comercială „X" acordă salariaţilor o participare la profit la nivelul a 10% din profitul net. Profitul net al societăţii în anul 2008 se ridică la suma de 200.000 lei. În anul 2009 adunarea generală decide modul de repartizare a profitului.

- constituirea provizionului în anul 2008, la nivelul estimat al sumelor brute cuvenite salariaţilor, plus contribuţiile datorate de către societate:

6812 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele"	=	**1518** „Alte provizioane"	21.260

- închiderea contului de cheltuieli

121 „Profit şi pierdere"	=	**6812** „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele"	21.260

Obligaţiile faţă de salariaţi şi contribuţiile aferente participării salariaţilor la profit se vor evidenţia în contabilitate pe seama cheltuielilor salariale, respectiv a cheltuielilor cu contribuţiile în anul următor, după aprobarea situaţiilor financiare anuale şi repartizarea profitului.

Concomitent se va trece la venituri provizionul constituit în anul precedent.

- constituirea obligaţiei, privind participarea salariaţilor la profit:

641 Cheltuieli cu salariile personalului"	=	**424** „Prime reprzentând participarea personalului la profit"	20.000

- reţinerea contribuţiilor de la salariaţi:

424 „Prime reprezentând participarea personalului la profit"	=	**%**	4.124
		4314 „Contribuţia angajaţilor pentru asigurăile sociale de sănătate" asigurările sociale de sănătate"	1.100
		444 „Impozitul pe venituri de natura salariilor"	3.024

- *constituirea contribuţiilor datorate de către societate:*

- contribuţia pentru asigurări sociale de sănătate (5,2%):

6453 Cheltuieli privind contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate"	=	**4313** Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate"	1.040

- contribuţia pentru concedii şi indemnizaţii:

6455 „Cheltuieli privind contribuţia angajatorului pentru concedii şi indemnizaţii"	=	**4315** „Contribuţia angajatorului pentru concedii şi indemnizaţii"	170

- comisionul datorat la ITM (0,25%):

635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"	=	**447.1** „Fonduri speciale Comision ITM"	50

- anularea provizionului constituit în anul 2008:

1518 „Alte provizioane” = **7812** „Venituri din provizioane” 21.260

x

- achitarea obligaţiilor faţă de buget:

x

% = **5121** „Conturi la bănci în lei” 5.384

4313 „Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate” 1040

4314 „Contribuţia angajaţilor pentru asigurările sociale de sănătate” 1100

4315 „Contribuţia angajatorului pentru concedii şi indemnizaţii” 170

444 „Impozitul pe venituri de natura salariilor” 3024

447.1 „Fonduri speciale– Comision ITM” 50

x

- plata premiilor reprezentând participarea salariaţilor la profit:

x

424 Prime reprezentând participarea personalului la profit” = **5311** „Casa în lei” 15.876

x

- închiderea conturilor de venituri şi cheltuieli:

- preluarea în contul de profit sau pierdere a venitului din anularea provizionului constituit în anul 2008, pentru participarea salariaţilor la profit:

x

7812 „Venituri din provizioane” = **121** „Profit şi pierdere” 21.260

x

- preluarea conturilor de cheltuieli:

x

121 „Profit şi pierdere” = **%** 21.260

635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate 50

641 „Cheltuieli cu salariile personalului” 20.000

6453 „Cheltuieli privind contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate” 1.040

6455 „Cheltuieli privind contribuţia angajatorului pentru concedii şi indemnizaţii” 170

x

Aşa cum se observă din exemplul prezentat rezultatul contabil al exerciţiului 2009 nu este afectat de acordarea primelor reprezentând participarea salariaţilor la profit. Din punct de vedere fiscal cheltuielile cu provizionul constituit în anul 2008, pentru acordarea primelor reprezentând participarea salariaţilor la profit, sunt nedeductibile[21], iar veniturile din anularea provizionului, în anul 2009, sunt neimpozabile. Cheltuielile salariale, referitoare la participarea salariaţilor la profit, înregistrate în anul 2009 reprezintă cheltuieli deductibile din punctul de vedere al impozitului pe profit.

Pentru primele acordate, reprezentând participarea salariaţilor la profit *nu se datorează*:

- *contribuţia de asigurări sociale*[22];
- *contribuţia pentru accidente de muncă şi boli profesionale*[23];

[21] Art. 22 din Legea 571/2003, privind Codul fiscal.

[22] Art. 26 lit. c) din Legea 19/17.03.2000, privind sistemul public de pensii şi alte drepturi de asigurări sociale, M.O. 140 din 01.04.2000.

- *contribuţia la fondul de şomaj*[24];

- *contribuţia la fondul de garantare* pentru plata creanţelor salariale.

Sumele reprezentând participarea salariaţilor la profit sunt venituri asimilate salariilor şi ca atare asupra lor se calculează impozitul pe veniturile din salarii şi contribuţii la asigurările sociale de sănătate, precum şi contribuţia pentru concedii şi indemnizaţii.

7.4. Studii de caz privind calculul şi înregistrarea în contabilitate a salariilor şi a contribuţiilor aferente.

Studiul de caz nr. 1.

Înregistrarea salariilor şi obligaţiilor aferente.

Pentru luna august 2009 o societate comercială cu trei salariaţi, care lucrează în condiţii normale prezintă, conform pontajului, următoarea situaţie:

- Salariatul ***A*** încadrat cu un salariu tarifar brut lunar de 1.600 lei, a fost prezent luna întreagă, însumând un număr de 21 zile lucrate, din care 2 lucrate în zile de sâmbătă, compensate cu timp liber corespunzător. Conform contractului individual de muncă, pentru munca prestată în zilele de sâmbătă şi duminică, compensată cu timp liber corespunzător, unitatea plăteşte un spor de 30%.

- Salariatul ***B*** încadrat cu un salariu tarifar brut lunar de 1.000 lei, a fost prezent 6 zile, restul de 15 zile lucrătoare fiind în concediu de odihnă. Salariatul are un copil în întreţinere.

- Salariatul ***C,*** încadrat cu un salariu tarifar brut lunar de 1.000 lei, a beneficiat de un concediu medical pentru incapacitate temporară de muncă, pentru boală obişnuită în perioada 1 – 21 august 2009, după care a fost prezent, însumând un număr de 6 zile lucrate. Situaţia stagiului de cotizare, pentru calculul indemnizaţiei salariatului ***C***, se prezintă astfel:

Perioada	Nr. zile lucrătoare în lună	Zile luate în calcul	Venit brut realizat
Iulie 2009	23	23	1.000
Iunie 2009	21	20	952
Mai 2009	21	21	1.000
Aprilie 2009	22	18	818
Martie 2009	22	5 zile Bo	170
		17 zile lucrate	773
Februarie 2009	20	5 zile Bo	170
		15 zile lucrate	750
TOTAL:	129	124	5.633

Salariaţii au primit, în numerar în cursul lunii august un avans din salariu de 400 lei salariatul ***A***, respectiv 300 lei salariatul ***B.***

Calculul salariilor:

Salariatul *A*:

Venit brut pentru orele lucrate 1.600 lei.

Sporul de 30% pentru munca în cele două zile de sâmbătă: 1.600/21 zile * 2 zile * 30% = 46 lei.

Total venit brut salarial realizat = 1.646 lei.

Contribuţia de asigurări sociale: 1.646 * 10,5% = 173 lei.

Contribuţia la fondul de şomaj: 1.646 * 0,5% = 8 lei.

Contribuţia la asigurările de sănătate: 1.646 * 5,5% = 91 lei.

Venitul net din salarii: *Vns = Vbs – (CAS + CASS + CPSS)*

Vns = 1.646 – (173 + 8 + 91) = 1.374 lei.

Deducerea personală de bază: Dpb = 170 lei[25].

Venitul bază de calcul: *Vbc = Vns – Dp.*

Vbc = 1.374 – 170 = 1.204 lei.

[23] Art. 101, alin. (3), lit. c) din Legea 346/05.06.2002, privind asigurarea pentru accidente de muncă şi boli profesionale, M.O. 454 din 27.06.2002.

[24] Art. 14, alin (2), lit. d) din Normele Metodologice de aplicare a Legii 76/2002, privind sistemul asigurărilor pentru şomaj şi stimularea ocupării forţei de muncă, M.O. 181 din 18.03.2002.

[25] OMFP 19/07.01.2005, publicat în M.O. 39/12.01.2005

Impozitul pe veniturile din salarii: *Impsal = Vbc * 16%*
Impsal = 1.204 lei * 16% = 193 lei.
Reţineri = *CAS + CASS + CPSS + Impsal* = 465 lei.
Rest de plată = 1.646 – 465 – 400 (avans) = 781 lei.
Salariatul *B*:
Venit brut pt. ore lucrate = 1.000 lei/21 zile * 6 zile = 286 lei.
Drepturile cuvenite pentru concediul de odihnă = 1.000 lei/21 zile * 15 zile = 714 lei.
Total venit brut salarial realizat = 1.000 lei.
Contribuţia de asigurări sociale: 1.000 * 10,5% = 105 lei.
Contribuţia la fondul de şomaj: 1.000 * 0,5% = 5 lei.
Contribuţia la asigurările de sănătate: 1.000 * 5,5% = 55 lei.
Vns = 1.000 – (105 + 5 + 55) = 835 lei.
Deducerea personală de bază: Dpb = 350 lei.
Vbc = 835 – 350 = 485 lei.
Impozitul pe veniturile din salarii: = 485 lei * 16% = 78 lei.
Reţineri = *CAS + CASS + CPSS + Impsal* = 243 lei.
Rest de plată = 1.000 – 243 – 300 (avans) = 457 lei.
Salariatul *C*:
Venit brut pt. ore lucrate = 1.000 lei/21 zile * 6 zile = 286 lei.

Pentru determinarea indemnizaţiei cuvenite pentru perioada în care salariatul a fost în concediu medical se procedează astfel:

- se determină media zilnică a bazei de calcul, prin raportarea veniturilor realizate în ultimele 6 luni pentru care s-a achitat contribuţia pentru concedii şi indemnizaţii şi numărul de zile lucrate din perioada respectivă. Se asimilează ca stagiu de cotizare perioada în care salariatul a fost în concediu medical[26] (februarie – martie 2009), situaţie în care se ia în calcul cuantumul indemnizaţiilor.

$$\textbf{Mzbci} = \frac{\sum V}{NTZ} = \frac{5.633}{124} = 45{,}4274$$

- se determină cuantumul indemnizaţiei ca produs între media zilnică a bazei de calcul şi procentul legal de 75%, multiplicat cu numărul de zile lucrătoare de concediu medical:

Ci = Mzbci * 75% * NzlCM = 45,4274 * 75% * 15 = 511 lei.

Din cadrul zilelor de concediu medical angajatorul suportă din fondul de salarii primele 5 zile calendaristice, rezultând 3 zile lucrătoare:

45,4274 * 75% * 3 = 102 lei.

Indemnizaţia pentru următoarele zile de concediu medical se suportă din bugetul Fondului naţional unic de asigurări sociale de sănătate:

45,4274 * 75% * 12 zile = 409 lei.

Total venit brut realizat = 797 lei.
Se determină baza de calcul a contribuţiei de asigurări sociale:
Baza de calcul = 286 lei + (600lei / 21 zile lucrătoare * 15 zile lucrătoare de concediu medical) = 286 + 429 = 715 lei
Stabilirea contribuţiei de asigurări sociale datorată de salariat: 715 * 10,5 % = 75 lei.
Contribuţia la fondul de şomaj: (286 + 102) * 0,5% = 2 lei.
Contribuţia la asigurările de sănătate: 286 * 5,5% = 16 lei[27].
Vns = 797 – (75 + 2 + 16) = 704 lei.
Deducerea personală de bază: Dpb = 250 lei.
Vbc = 704 – 250 = 454 lei.
Impozitul pe veniturile din salarii: = 454 lei * 16% = 73 lei.
Reţineri = *CAS + CASS + CPSS + Impsal* = 166 lei.
Rest de plată = 797 - 166 = 631 lei.
Prezentăm în continuare, simplificat, statul de plată al societăţii:

Nr. crt.	Numele şi prenumele	Salariu brut / Ore lucrate	Spor uri	Zile Co / Zile Bo FS	Sume Co / Sume Bo FS

[26] Art. 12 alin. (4), lit. a) din OUG 158/2005.
[27] Potrivit art. 257, alin (6) din Legea 94/2006 salariatul nu datorează contribuţia de asigurări sociale de sănătate pentru indemnizaţia de concediu medical.

		Sume regie		Zile Bo FNUASS	Sume Bo FNUASS
0	1	2	3	4	5
1.	***A***	1.600	46	0	0
		168		0	0
		1.600		0	0
2.	***B***	1.000	0	15	714
		48		0	0
		286		0	0
3.	***C***	1.000	0	0	0
		48		3	102
		286		12	409
	TOTAL:	**3.600**	**46**	**15**	**714**
		264		**3**	**102**
		2.172		**12**	**409**

Numele şi prenumele	Total venit brut realizat	CAS 10,5%	Venit net	Impozit	Salariu net	Rest de plată
		Şomaj 0,5%	Ded.p.bază	Avans		
		As.săn. 5,5%	Ven. b. calc.	Tot. reţ.		
6	7	8	9	10	11	12
A	1.646	173	1.374	193	1.181	781
		8	170	400		
		91	1.204	865		
B	1.000	105	835	78	757	457
		5	350	300		
		55	485	543		
C	797	75	704	73	631	631
		2	250	0		
		16	454	166		
TOTAL:	**3.443**	**353**	**2.913**	**344**	**2.569**	**1.869**
		15	**770**	**700**		
		162	**2.143**	**1.574**		

Determinarea contribuţiilor datorate de către angajator:

Baza de calcul a contribuţiei angajatorului la asigurările sociale se compune din:

- Veniturile brute realizate de salariaţi din care se scade indemnizaţia pentru incapacitate temporară de muncă:

3.443 lei – 102 lei – 409 lei = 2.932 lei; şi

- Baza de calcul aferentă indemnizaţiilor care se stabileşte prin raportarea unui salariu minim brut pe ţară la numărul de zile lucrătoare din lună şi multiplicarea cu numărul de zile lucrătoare de concediu medical:

600 / 21 zile lucrătoare în lună * 15 zile lucrătoare de concediu medical = 429 lei.

Calculul *contribuţiei de asigurări sociale*:

2.932 lei * 20,8% = 610 lei;

429 lei * 20,8% = 89 lei.

Total CAS datorat de angajator: 699 lei.

Contribuţia angajatorului la asigurările pentru accidente de muncă şi boli profesionale se determină luând în calcul aceiaşi bază ca şi la CAS. Cota de contribuţie se stabileşte conform activităţii desfăşurate (Cod CAEN *7311 – Activităţi ale agenţiilor de publicitate*) la 0,159%.

(2.932 + 429) * 0,159% = 5 lei.

Pentru calculul *contribuţiei angajatorului la fondul de şomaj* se utilizează fondul de salarii, care reprezintă toate drepturile salariale brute achitate de către angajator din fondurile proprii:

3.034 lei * 0,5% = 15 lei.

În mod identic se procedează şi pentru stabilirea *contribuţiei angajatorului la asigurările sociale de sănătate*:

3.034 lei * 5,2% = 158 lei.

Contribuţia pentru concedii şi indemnizaţii se calculează prin aplicarea cotei de 0,85% asupra fondului de salarii:

3.034 lei * 0,85% = 26 lei.

Contribuţia angajatorului la fondul de garantare pentru plata creanţelor salariale se determină prin aplicarea cotei de 0,25% asupra fondului de salarii:

3.034 lei * 0,25% = 8 lei.

Angajatorul datorează Inspectoratului Teritorial de Muncă un *comision de 0,75%* aplicat asupra fondului de salarii:

3.034 lei * 0,75% = 23 lei.

Înregistrarea operaţiunilor în contabilitate:

- *salariul brut datorat*, inclusiv sporuri şi drepturi cuvenite pentru zilele de concediu de odihnă:

641 „Cheltuieli cu salariile datorate”	=	**421** „Personal - salarii datorate”	2.932

- *indemnizaţia pentru incapacitate temporară de muncă* suportată din fondul de salarii:

6458 „Alte cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială”	=	**423** „Personal - ajutoare materiale datorate”	102

- *reţineri din drepturile brute acordate salariaţilor*:

421 „Personal – salarii datorate”	=	**%**	1.480
		4312 „Contribuţia personalului la asigurările sociale”	308
		4314 „Contribuţia angajaţilor pentru asigurările sociale de sănătate”	162
		4372 „Contribuţia personalului la fondul de şomaj”	14
		444 „Impozitul pe venituri de natura salariilor”	296
		425 „Avansuri acordate personalului”	700

- *reţineri din indemnizaţia de concediu medical*:

423 „Personal - ajutoare materiale datorate”	=	**%**	94
		4312 „Contribuţia personalului la asigurările sociale”	45
		4372 „Contribuţia personalului la fondul de şomaj”	1
		444 „Impozitul pe venituri de natura salariilor”	48

Repartizarea impozitului pe veniturile din salarii pe conturile corespondente (421 şi 423) ridică anumite dificultăţi. În cazul prezentat impozitul a fost repartizat proporţional cu ponderea sumelor aferente conturilor 421 şi 423 în venitul net.

Împărţit pe conturi restul de plată în sumă de 1.869 lei se prezintă astfel:

Contul **421** = 2.932 – 1.480 = 1.452 lei;

Contul **423** = (102 + 409) – 94 = 417 lei.

- Înregistrarea contribuţiilor datorate de societate:

Contribuţia de asigurări sociale:

6451 „Contribuţia privind contribuţia unităţii la asigurările sociale”	=	**4311** „Contribuţia unităţii la asigurările sociale”	699

Contribuţia la fondul de şomaj:

6452 „Cheltuieli privind contribuţia unităţii la ajutorul de şomaj”	=	**4371** „Contribuţia unităţii la fondul de şomaj”	15

Contribuţia la asigurările sociale de sănătate:

6453 „Cheltuieli cu contrib. angajator la asigurările sociale de sănătate”	=	**4313** „Contribuţia angajator pentru asigurările sociale de sănătate”	158

Contribuţia pentru concedii şi indemnizaţii:

6455 „Cheltuieli cu contrib. angajator pentru concedii şi indemnizaţii”	=	**4315** „Contribuţia angajator pentru concedii şi indemnizaţii concedii şi indemnizaţii”	26

Contribuţia la asigurările pentru accidente de muncă şi boli profesionale:

6456 „Cheltuieli cu contrib. unităţii la asigurările pentru accidente de muncă şi boli prof.	=	**4316** „Contribuţia unităţii la asigurările pentru accidentele de muncă şi boli profesionale”	5

Contribuţia la fondul de garantare pentru plata creanţelor salariale:

6457 „Cheltuieli cu contrib. unităţii la fondul de garantare pentru creanţelor salariale”	=	**4373** „Contribuţia unităţii la fondul de garantare pentru plata creanţelor salariale”	8

Comisionul de 0,75% datorat Inspectoratului Teritorial de Muncă:

635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate”	=	**447.1** „Fonduri speciale - comision ITM”	23

- Înregistrarea reţinerii indemnizaţiei de concediu medical din contribuţia datorată de către angajator:

4315 „Contribuţia angajatorului pentru concedii şi indemnizaţii”	=	**423** „personal - ajutoare materiale datorate”	26

- Înregistrarea creanţei de încasat reprezentând indemnizaţia de concediu medical suportată din fondul naţional unic de asigurări sociale de sănătate – diferenţa care excede contribuţia datorată de către angajator:

4382.1 „Alte creanţe sociale indemnizaţii de recuperat din FNUASS”	=	**423** „Personal – ajutoare materiale datorate”	383

- Plata prin casierie a drepturilor salariale:

x

%	=	**5311** „Casa în lei”	1.869
421 „Personal – salarii datorate”			1.452
423 „Personal – ajutoare materiale datorate”			417

x

- Plata din contul curent al societăţii a obligaţiilor datorate la buget:

x

%	=	**5121** „Conturi la bănci în lei”	1.782
4311 „Contribuţia unităţii la asigurările sociale”			699
4312 „Contzribuţia personalului la asigurările sociale”			353
4313 „contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate”			158
4314 „Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate”			162
4316 „Contribuţia unităţii la asigurările pentru accidente de muncă şi boli profesionale”			5
4371 „Contribuţia unităţii la fondul de şomaj”			15
4372 Contribuţia personalului la fondul de şomaj”			15
4373 „Contribuţia unităţii la fondul de garantare pentru plata creanţelor salariale”			8
444 „Impozitul pe venituri de natura salariilor”			344
447.1 „Fonduri speciale – Comision ITM”			23

x

- Încasarea de la Casa de Sănătate a creanţei privind indemnizaţia de concediu medical:

x

5121 „Conturi la bănci în lei”	=	**4382.1** „Alte creanţe sociale indemnizaţii de recuperat din FNUASS”	383

x

Diferenţa de indemnizaţie suportată din fondul naţional unic de asigurări sociale de sănătate, care excede contribuţia angajatorului pentru concedii şi indemnizaţii, se recuperează de la Casa de Sănătate prin depunerea unei cereri, însoţită de o copie de pe declaraţia depusă şi exemplarul numărul 2 al certificatului de concediu medical.

Studiul de caz nr. 2.

Determinarea şi înregistrarea drepturilor de personal neridicate.

O societate comercială înregistrează drepturi de personal neridicate în sumă de 2.000 lei, compuse din 1.750 lei salarii şi 250 lei indemnizaţii pentru incapacitate temporară de muncă.

După 2 ani un salariat se prezintă şi îşi ridică drepturile ce i se cuvin în sumă de 900 lei.

Restul drepturilor de personal în sumă de 1.100 lei nu sunt ridicate în termenul legal de prescriere şi se înregistrează la venituri.

- înregistrarea drepturilor de personal neridicate în termenul legal:

x

%	=	**426** Drepturi de personal neridicate”	2.000
421 „Personal – salarii datorate”			1.750
423 „Personal – ajutoare materiale datorate”			250

x

- achitarea ulterioară a drepturilor de personal neridicate în termen:

x

426 „Drepturi de personal neridicate”	=	**5311** „Casa în lei”	900

x

- trecerea la venituri a drepturilor de personal neridicate care au depăşit termenul de prescriere:

x

426 „Drepturi de personal	=	**7588** Alte venituri din	1.100

neridicate” exploatare”

x

Având în vedere faptul că în România contabilitatea este una de angajamente poate că în locul contului *7588 „Alte venituri din exploatare”* ar fi mai potrivită utilizarea contului *117 „Rezultatul reportat”*.

Studiul de caz nr. 3.

Determinarea şi înregistrarea avantajelor în natură acordate salariaţilor.

Avantajele acordate în natură personalului angajat reprezintă, potrivit reglementărilor Codului fiscal, venituri impozabile ale persoanelor fizice care le primesc.

Suma în bani cuvenită pentru munca prestată nu poate fi mai mică decât echivalentul salariului minim brut pe ţară.

Înregistrarea în contabilitate a acordării avantajelor în natură se face potrivit conţinutului economic al operaţiunilor şi nu conform formei juridice, respectându-se astfel principiul prevalenţei economicului asupra juridicului.

O entitate economică acordă salariaţilor săi avantaje în natură reprezentând produse finite, conform contractului colectiv de muncă, la preţul de înregistrare în contabilitate de 3.000 lei.

Valoarea avantajelor acordate în natură majorează venitul brut realizat de către salariaţi, înregistrându-se în fondul de salarii, intrând astfel atât în baza de calcul a contribuţiilor angajatorului şi a salariaţilor, precum şi în baza de calcul a impozitului pe veniturile din salarii.

- înregistrarea cheltuielilor salariale privind avantajele acordate salariaţilor în natură:

x

641 „Cheltuieli cu salariile personalului”	=	**421** „Personal - salarii datorate”	3.000

x

- predarea către salariaţi a produselor finite acordate ca avantaje în natură:

x

421 „Personal – salarii datorate”	=	**345** „Produse finite”	3.000

x

- înregistrarea TVA colectată aferentă produselor acordate:

x

635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate”	=	**4427** „TVA colectată”	570

x

Contribuţiile şi impozitul pe veniturile de natura salariilor, aferente avantajelor acordate în natură, se reţin de la salariat din drepturile cuvenite în bani.

Dacă avantajele acordate în natură salariaţilor nu sunt impozitate, cheltuielile aferente acestor avantaje reprezintă cheltuieli nedeductibile pentru societate.

Studiul de caz nr. 4.

Alte creanţe în legătură cu personalul.

Unui salariat i se acordă de către entitatea la care lucrează o locuinţă pentru care plăteşte o chirie lunară de 200 lei plus TVA 19%.

- înregistrarea creanţei privind chiria de încasat:

x

4282 „Alte creanţe în legătură cu personalul”	=	**%**	238	
		706 „Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii”		200
		4427 „TVA colectată”		38

x

- încasarea în numerar a chiriei:

x

5311 „Casa în lei”	=	**4282** „Alte creanţe în legătură cu personalul”	238

x

- sau reţinerea chiriei pe statul de salarii:

x

421 „Personal – salarii datorate”	=	**4282** „Alte creanţe în legătură cu personalul”	238	
x				

7.5. Impozitul pe profit între concepte contabile şi reglementări fiscale.

7.5.1. Conţinut, reglementare şi calculul impozitului.

Profitul sau **beneficiul** reprezintă expresia raţionalităţii activităţii economice, relevând câştigul, avantajul realizat sub formă bănească dintr-o acţiune, operaţie sau exercitarea unei activităţi. Acesta sintetizează rezultatele activităţii unei entităţi economice constituind motivaţia obiectivă a întreprinzătorilor şi proprietarilor de capital. Profitul se obţine atunci când veniturile realizate din orice sursă sunt superioare cheltuielilor efectuate pentru realizarea acestora.

Contribuabilii plătitori de impozit pe profit sunt[28]:

- persoanele juridice române;
- persoanele juridice străine care desfăşoară activitate prin intermediul unui sediu permanent în România;
- persoanele juridice străine şi persoanele fizice nerezidente care desfăşoară activitate în România într-o asociere fără personalitate juridică;
- persoanele juridice străine care realizează venituri din/sau în legătură cu proprietăţi imobiliare situate în România sau din vânzarea/cesionarea titlurilor de participare deţinute la o persoană juridică română;
- persoanele fizice rezidente asociate cu persoane juridice române, pentru veniturile realizate atât în România cât şi în străinătate din asocieri fără personalitate juridică; în acest caz, impozitul datorat de persoane fizică se calculează, se reţine şi se varsă de către persoana juridică română.

Contribuabilii care nu datorează impozit pe profit sunt precizaţi prin art.15 al Codului fiscal actualizat.

Entităţile economice care obţin din activitatea desfăşurată profit, datorează bugetului de stat un impozit pe profit calculat prin aplicarea unei cote procentuale (16%) asupra *profitului impozabil* care se determină ca diferenţa dintre veniturile realizate din orice sursă şi cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora în cadrul unui an fiscal, la care se adaugă cheltuielile nedeductibile fiscal şi se scad veniturile neimpozabile. Situaţia inversă, când volumul veniturilor este depăşit de cel al cheltuielilor, se concretizează într-o pierdere fiscală.

Rezultatul contabil brut = Venituri - Cheltuieli

Rezultatul impozabil = Rezultatul contabil brut + Cheltuieli nedeductibile fiscal – Venituri neimpozabile – Alte deduceri

Impozitul pe profit = Rezultatul impozabil * 16%

Contribuabili care desfăşoară activităţi de natura barurilor de noapte, cluburilor de noapte, discotecilor, cazinourilor sau pariurilor sportive (inclusiv persoanele juridice care realizează aceste venituri în baza unui contract de asociere) şi la care impozitul pe profit datorat pentru activităţile prevăzute este mai mic de 5% din veniturile respective sunt obligaţi la plata unui impozit de 5% aplicat asupra veniturilor respective.

În contextul crizei economice globale, în scopul creşterii veniturilor bugetului de stat şi a reducerii astfel a deficitului bugetar a fost adoptată Ordonanţa de Urgenţă nr. 34 din 11 aprilie 2009, prin care se aduc modificări Codului fiscal, în sensul modificării art. 18 prin introducerea unor prevederi referitoare la impozitul minim. Astfel contribuabilii au obligaţia, ca în situaţia în care impozitul pe profit calculat potrivit regulilor generale este mai mic decât impozitul minim stabilit pentru tranşa de venituri corespunzătoare, să plătească la bugetul de stat impozitul minim.

Impozitul minim anual se stabileşte în funcţie de veniturile totale din orice sursă, înregistrate pentru anul fiscal precedent, mai puţin:

[28] Art. 13 din Legea 571 din 22 decembrie 2003, privind Codul fiscal, publicată în M.O. nr. 927/23.12.2003.

- veniturile din variaţia stocurilor;

- veniturile din producţia de imobilizări;

- veniturile din exploatare, reprezentând cota-parte a subvenţiilor guvernamentale pentru finanţarea investiţiilor;

- veniturile din reducerea sau anularea provizioanelor pentru care nu s-a acordat deducere;

- veniturile din anularea datoriilor şi majorărilor, care nu au fost cheltuieli deductibile, la momentul constituirii;

- veniturile din despăgubiri primite de la societăţile de asigurare;

- veniturile neimpozabile, stabilite prin acorduri şi memorandumuri aprobate prin acte normative.

Tranşele de venituri şi impozitul minim aferent sunt stabilite la art. 18 alin. (3) al Codului fiscal:

Venituri totale an precedent (lei)	Impozit minim an curent (lei)
0 – 52.000	2.200
52.001 – 215.000	4.300
215.001 – 430.000	6.500
430.001 – 4.300.000	8.600
4.300.001 – 21.500.000	11.000
21.500.001 – 129.000.000	22.000
peste 129.000.001	43.000

Sunt considerate ***venituri neimpozabile***[29] la calculul impozitului pe profit:

- dividendele primite de la o persoană juridică română;

- diferenţele favorabile de valoare a titlurilor de participare înregistrate ca urmare a încorporării rezervelor, a beneficiilor sau a primelor de emisiune la persoanele juridice la care se deţin titluri de participare, precum şi diferenţele de valoare a investiţiilor financiare pe termen lung, reprezentând acţiuni deţinute la societăţi afiliate, titluri de participare şi investiţii deţinute ca imobilizări. Acestea sunt impozabile la data transmiterii cu titlu gratuit, a cesionării, a retragerii, lichidării investiţiilor financiare, precum şi la data retragerii capitalului social la persoana juridică la care se deţin titlurile de participare;

- veniturile rezultate din anularea datoriilor care au fost considerate cheltuieli nedeductibile precum şi din anularea provizioanelor pentru care nu s-a acordat deducere sau a veniturilor realizate din recuperarea unor cheltuieli nedeductibile;

- alte venituri neimpozabile prevăzute expres în acorduri şi memorandumuri aprobate prin acte normative;

- dividendele primite, după data aderării, de o persoană juridică română, societate-mamă, de la o filială situată într-un stat membru, dacă persoana juridică română întruneşte cumulativ următoarele condiţii:

1. plăteşte impozit pe profit conform normelor în vigoare;

2. deţine minim 15% din capitalul social al unei persoane juridice dintr-un stat membru, respectiv 10% începând cu 01.01.2009;

3. deţine participaţia de 15% pe o perioadă neîntreruptă de cel puţin 2 ani la data înregistrării venitului din dividende.

- de asemenea în aceleaşi condiţii sunt venituri neimpozabile şi dividendele primite de persoana juridică română prin intermediul sediului sau permanent situat într-un stat membru al Uniunii Europene.

La stabilirea bazei de calcul a impozitului pe profit – *profitul impozabil* – pot fi considerate cheltuieli deductibile doar acele cheltuieli care sunt efectuate în scopul obţinerii de venituri impozabile.

Sunt considerate ***cheltuieli deductibile*** la determinarea profitului impozabil şi cheltuielile înregistrate la scoaterea din evidenţă a creanţelor neîncasate, dacă:

[29] Art. 20 şi 20[1] din Codul fiscal.

- a fost închisă procedura de faliment a debitorilor, în baza unei hotărâri judecătoreşti;

- debitorul a decedat şi nu există posibilitatea recuperării creanţei de la moştenitori;

- debitorul este dizolvat, sau lichidat, fără a avea un succesor;

- debitorul înregistrează dificultăţi financiare majore care îi afectează întreg patrimoniul.

Sunt deductibile fiscal la calculul profitului impozabil şi sumele utilizate pentru constituirea sau majorarea fondului de rezervă în limita a 5% din profitul brut contabil anual până ce acesta va atinge 20% din capitalul social subscris şi vărsat.

Totodată reprezintă cheltuieli deductibile fiscal şi sumele constituite trimestrial ca provizioane pentru garanţii de bună execuţie acordate clienţilor, însă numai pentru bunurile livrate, lucrările executate şi serviciile prestate în cursul trimestrului respectiv. Beneficiază de deducere provizioanele constituite la nivelul cotelor prevăzute în contractele încheiate sau la nivelul procentelor de garantare prevăzut în tariful lucrărilor executate ori serviciilor prestate.

Cheltuielile nedeductibile[30] reprezintă cheltuielile care, potrivit Codului fiscal, nu sunt acceptate la deducere, în determinarea profitului impozabil. Reprezintă cheltuieli nedeductibile:

- cheltuielile proprii ale contribuabilului cu impozitul pe profit datorat, inclusiv cele reprezentând diferenţe din anii precedenţi sau din anul curent, precum şi impozitul pe profit sau pe venit plătit în străinătate. Sunt totodată nedeductibile şi cheltuielile cu impozitele nereţinute la sursă persoanelor fizice şi juridice nerezidente, pentru veniturile realizate în România şi suportate de către contribuabil;

- dobânzile/majorările de întârziere, amenzile şi penalităţile datorate către autorităţile române şi străine, potrivit prevederilor legale, ori cele datorate în cadrul contractelor economice încheiate cu persoane nerezidente, cu excepţia majorărilor al căror regim este reglementat prin convenţiile de evitare a dublei impuneri;

- cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum şi taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor legale (cu excepţia stocurilor şi imobilizărilor corporale amortizabile distruse în urma calamităţilor naturale sau datorită altor cauze de forţă majoră);

- cheltuielile cu taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor acordate salariaţilor sub forma unor avantaje în natură, dacă valoarea acestora nu a fost impozitată prin reţinere la sursă;

- cheltuielile făcute în favoarea acţionarilor sau asociaţilor, altele decât cele generate de plăţi pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la preţul de piaţă al acestor bunuri sau servicii;

- cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, întocmit în conformitate cu reglementările contabile în vigoare, prin care să se facă dovada efectuării operaţiunii sau intrării în gestiune;

- cheltuielile înregistrate de către societăţile agricole, constituite în baza legii, pentru dreptul de folosinţă al terenului agricol adus de membrii asociaţi, peste cota de distribuţie din producţia realizată în folosinţa acestuia, prevăzută în contractul de societate sau asociere;

- cheltuielile determinate de diferenţele nefavorabile de valoare a titlurilor de participare la persoanele juridice la care se deţin participaţii, precum şi de diferenţele nefavorabile de valoarea aferente obligaţiunilor emise pe termen lung, cu excepţia celor determinate de vânzarea-cesionarea acestora;

- cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile;

- cheltuielile cu contribuţiile plătite peste limitele stabilite sau care nu sunt reglementate prin acte normative în vigoare;

- cheltuielile cu primele de asigurare plătite de angajator, în numele angajatului, care nu sunt incluse în veniturile salariale ale angajatului;

- alte cheltuieli salariale şi/sau asimilate acestora, care nu sunt impozitate la angajat, cu excepţia celor neimpozabile potrivit prevederilor referitoare la impozitul pe venit;

[30] Art.21, alin. (4) din Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare.

- cheltuielile cu serviciile de management, consultanţă, asistenţă sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfăşurării activităţilor proprii şi pentru care nu sunt încheiate contracte;

- cheltuielile cu primele de asigurare care nu privesc activele contribuabilului, precum şi cele care nu sunt aferente obiectului de activitate, cu excepţia celor care privesc bunurile reprezentând garanţie bancară pentru creditele utilizate în desfăşurarea activităţii pentru care este autorizat contribuabilul sau utilizate în cadrul unor contracte de închiriere sau de leasing, potrivit clauzelor contractuale;

- pierderile înregistrate la scoaterea din evidenţă a creanţelor incerte sau în litigiu neîncasate, pentru partea neacoperită de ajustare cu excepţia situaţiilor în care: procedura de faliment a debitorilor a fost închisă pe baza hotărârii judecătoreşti; debitorul a decedat şi creanţa nu poate fi recuperată de la moştenitori; debitorul este dizolvat sau lichidat şi nu există succesori; sau debitorul înregistrează dificultăţi financiare majore care îi afectează întreg patrimoniul. În situaţia în care contribuabilii scot din evidenţă clienţii neîncasaţi, sunt obligaţi să comunice în scris acestora scoaterea din evidenţă a creanţelor respective, în vederea recalculării profitului impozabil la persoana debitoare, după caz;

- cheltuielile de sponsorizare şi mecenat, precum şi cheltuielile privind bursele private acordate potrivit legii;

- cheltuielile înregistrate în contabilitate, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv, al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în baza ordinului preşedintelui ANAF;

- cheltuielile cu taxele şi cotizaţiile către organizaţiile neguvernamentale sau asociaţiile profesionale care au legătură cu activitatea desfăşurată de contribuabil şi care depăşesc echivalentul a 4.000 euro anual, cu excepţia taxelor de înscriere, cotizaţiilor şi contribuţiilor obligatorii, reglementate de actele normative în vigoare, a contribuţiilor pentru fondul destinat negocierii contractului colectiv de muncă, a taxelor de înscriere, cotizaţiilor şi contribuţiilor datorate către camerele de comerţ şi industrie, organizaţii sindicale şi organizaţii patronale;

- cheltuielile reprezentând valoarea deprecierilor mijloacelor fixe, în cazul în care, ca urmare a efectuării unei reevaluări, se înregistrează o descreştere a valorii acestora;

- în perioada 1 mai 2009 - 31 decembrie 2010[31], cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depăşească 3.500 kg şi care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând şi scaunul şoferului, aflate în proprietatea sau în folosinţa contribuabilului, cu unele excepţii.

Cheltuielile de sponsorizare şi mecenat, efectuate cu respectarea prevederilor legale în materie, se scad din impozitul pe profit cu respectarea cumulativă a următoarelor condiţii:

- sunt în limita a 3‰ din cifra de afaceri;

- nu depăşesc mai mult de 20% din impozitul pe profit.

Din punct de vedere fiscal alături de cheltuielile deductibile şi cele nedeductibile, există o categorie aparte de ***cheltuieli care au o deductibilitate limitată***[32]:

- cheltuielile de protocol în limita unei cote de 2% aplicată asupra diferenţei rezultate dintre totalul veniturilor impozabile şi totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol şi cheltuielile cu impozitul pe profit;

- suma cheltuielilor cu indemnizaţia de deplasare acordată salariaţilor pentru deplasări în România şi în străinătate, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituţiile publice;

- cheltuielile sociale, în limita unei cote de până la 2% aplicată asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului.

- perisabilităţile, în limitele stabilite de organele de specialitate ale administraţiei centrale, împreună cu instituţiile de specialitate, cu avizul Ministerului Economiei şi Finanţelor;

[31] Modificare adusă Codului fiscal prin OUG 34/11.04.2009, M.O. 249/14.04.2009

[32] Art.21, alin. (3) din Codul fiscal.

- cheltuielile cu tichetele de masă acordate de către angajatori salariaţilor, potrivit prevederilor legale;

- cheltuielile cu provizioane şi rezerve, în limitele prevăzute la art. 22 din Codul fiscal;

- cheltuielile cu dobânda şi diferenţele de curs valutar, în funcţie de nivelul ratei dobânzii de referinţă a Băncii Naţionale a României şi de gradul de îndatorare a capitalului (gradul de îndatorare a capitalului trebuie să fie mai mic sau egal cu trei), conform regulilor prevăzute la art. 23 din Codul fiscal.

- cheltuielile cu amortizarea sunt deductibile în limitele prevăzute la art. 24 din Codul fiscal.

- cheltuielile efectuate în numele unui angajat, la schemele facultative de pensii ocupaţionale, în limita unei sume reprezentând echivalentul în lei a 400 euro într-un an fiscal, pentru fiecare participant;

- cheltuielile cu primele de asigurare voluntare de sănătate, în limita reprezentând echivalentul în lei a 250 euro într-un an fiscal, pentru fiecare participant;

- cheltuielile pentru funcţionarea, întreţinerea şi repararea locuinţelor de serviciu situate în localitatea unde se află sediul social sau unde societatea are sedii secundare, deductibile în limita corespunzătoare suprafeţelor construite prevăzute de Legea locuinţei nr. 114/1996, care se majorează din punct de vedere fiscal cu 10%. Diferenţa nedeductibilă trebuie recuperată de la beneficiari, respectiv chiriaşi/locatari;

- cheltuielile de funcţionare, întreţinere şi reparaţii aferente unui sediu aflat în locuinţa proprietate personală a unei persoane fizice, folosită în scop personal, deductibile în limita corespunzătoare suprafeţelor puse la dispoziţia societăţii în baza contractelor încheiate între părţi, în acest scop;

- cheltuielile de funcţionare, întreţinere şi reparaţii aferente autoturismelor folosite de angajaţii cu funcţii de conducere şi de administrare a persoanei juridice, deductibile limitat la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane fizice cu astfel de atribuţii. Limitarea nu se referă la cheltuielile privind combustibilii, care reprezintă cheltuieli nedeductibile, beneficiind de deducere doar pentru activităţile exceptate[33].

Pentru determinarea impozitului pe profit, contribuabilii trebuie să întocmească ***Registrul de evidenţă fiscală***. Acesta are 100 de file şi trebuie şnuruit, parafat şi înregistrat la organul fiscal. Registrul de evidenţă fiscală are ca scop înscrierea tuturor informaţiilor care au stat la baza determinării profitului impozabil şi a calculului impozitului pe profit cuprins în declaraţia privind obligaţiile de plată la bugetul general consolidat[34].

Informaţiile din Registrul de evidenţă fiscală vor fi înregistrate în ordine cronologică şi vor corespunde cu operaţiunile fiscale şi cu datele privind impozitul pe profit din declaraţia privind obligaţiile de plată la bugetul general consolidat. Impozitul pe profit calculat şi înscris în Registrul de evidenţă fiscală va fi identic cu cel înscris în declaraţia privind obligaţiile de plată la bugetul general consolidat.

Pierderea anuală fiscală stabilită prin declaraţia de impozit pe profit se recuperează, în ordinea înregistrării, la fiecare termen de plată, din profiturile impozabile obţinute în următorii *5 ani* consecutivi.

Pierderile fiscale anuale înregistrate începând cu anul 2009, se recuperează din profiturile impozabile obţinute în următorii 7 ani consecutivi, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit.

7.5.2. Termene de plata şi declarare a impozitului pe profit.

Calculul şi înregistrarea impozitului pe profit se face cumulat de la începutul anului.

Contribuabilii sunt obligaţi să plătească în contul impozitului pe profit pentru trimestrul IV până la data de 25 ianuarie inclusiv a anului următor o sumă egală cu impozitul calculat şi evidenţiat pe trimestrul III, urmând ca regularizarea pe baza datelor din bilanţ să se efectueze până

[33] Activităţile exceptate de la limitarea dreptului de deducere sunt cele prevăzute la art. 21 alin. (4), lit. t) din Codul fiscal, introdusă prin OUG 34/2009.

[34] OMFP 870/21.06.2005, privind Registrul de evidenţă fiscală, M.O. nr. 549/2005.

la termenul prevăzut pentru depunerea declaraţiei anuale privind impozitul pe profit, adică până la data de 15 aprilie a anului următor.

Contribuabili care definitivează închiderea exerciţiului financiar până la date de 15 februarie a anului următor, vor depune declaraţia anuală şi vor plăti impozitul pe profit până la această dată, fără a mai avea obligaţia de a declara şi plăti pentru trimestrul IV a anului anterior un impozit egal cu cel stabilit pentru trimestrul III.

Persoanele juridice fără scop patrimonial calculează şi plătesc impozitul pe profit anual până la data de 15 februarie a anului următor,celui pentru care se calculează impozitul.

Persoanele juridice care-şi încetează activitatea au obligaţia de a depune declaraţia anuală de impunere şi de a plăti impozitul până la data depunerii situaţiilor financiare la Registrul Comerţului.

Pentru *neplata la termen* a impozitului pe profit se datorează majorări de întârziere potrivit reglementărilor în vigoare privind executarea creanţelor bugetare.

În cursul anului fiscal contribuabilii au obligaţia de a depune declaraţia de impunere până la termenul de plată a impozitului inclusiv, urmând ca după definitivarea impozitului pe profit pe baza datelor din bilanţ, să depună declaraţia de impunere pentru anul fiscal expirat până la data de 15 aprilie inclusiv a anului următor.

Începând cu data de 1 mai 2009, contribuabilii trebuie să ţină cont şi de prevederile Codului fiscal, referitoare la impozitul minim, prevederi introduse prin OUG 34/2009. Astfel aceştia trebuie să compare impozitul pe profit rezultat din calcul cu impozitul minim datorat, iar în situaţia în care impozitul pe profit calculat este mai mic decât impozitul minim, să declare şi să plătească la bugetul de stat o sumă egală cu impozitul minim.

Contribuabilii sunt obligaţi să depună odată cu *declaraţia de impunere anuală* şi o declaraţie privind plăţile sau angajamentele de plată către persoane fizice sau juridice străine care să cuprindă: sumele datorate; scopul plăţii; beneficiarul.

Declaraţia de impunere se semnează de către administrator sau orice altă persoană autorizată potrivit legii să-l reprezinte, contribuabilii fiind răspunzători pentru calculul impozitelor declarate şi depunerea în termen a declaraţiei de impunere.

Constatarea, controlul, urmărirea, încasarea şi executarea silită a impozitului pe profit, precum şi a penalităţilor sau majorărilor de întârziere se efectuează de organele fiscale ale Ministerului Economiei şi Finanţelor, respectiv ANAF.

7.5.3. Studiu de caz privind, calculul, înregistrarea şi reflectarea în contabilitate a impozitului pe profit.

Reflectarea în contabilitate a impozitului pe profit se realizează cu ajutorul conturilor 691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit”, respectiv 4411 „Impozitul pe profit”.

Studiu de caz:

O societate comercială plătitoare de impozit pe profit înregistrează la 31 decembrie a anului 2009 următoarele date:

- cheltuieli cu materiile prime: 120.500 lei;
- cheltuieli cu materiale auxiliare: 3.200 lei;
- cheltuieli cu energia şi apa: 5.500 lei;
- cheltuieli privind mărfurile: 180.000 lei;
- cheltuieli cu reparaţiile curente ale utilajelor: 25.500 lei;
- cheltuieli de reclamă şi publicitate: 1.500 lei;
- cheltuieli de protocol: 2.800 lei;
- alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi: 85.500 lei;
- cheltuieli cu impozite şi taxe: 6.200 lei;
- cheltuieli cu salariile personalului: 115.000 lei;
- cheltuieli cu contribuţiile sociale: 33.350 lei;
- cheltuieli cu majorări de întârziere: 1.550 lei;
- cheltuieli de sponsorizare: 3.500 lei;
- alte cheltuieli din exploatare: 650 lei;
- cheltuieli cu amortizarea utilajelor: 45.500 lei;
- ajustări pentru deprecierea creanţelor clienţi: 4.550 lei;

- cheltuieli cu dobânzile: 9.200 lei;

Total cheltuieli: 644.000 lei

- venituri din vânzarea produselor finite: 355.000 lei;
- venituri din vânzarea mărfurilor: 243.000 lei;
- venituri din prestări servicii: 73.450 lei;
- alte venituri din exploatare: 3.700 lei;
- venituri din dobânzi: 550 lei.

Total venituri: 675.700 lei

Pierderea fiscală de recuperat aferentă exerciţiului precedent este în sumă de 9.350 lei.

Cheltuielile înregistrate în contabilitatea societăţii sunt efectuate în scopul desfăşurării obiectului de activitate al societăţii şi a obţinerii de venituri impozabile.

Din valoarea cheltuielilor cu majorările de întârziere 1.340 lei reprezintă majorări pentru plata cu întârziere a obligaţiilor bugetare iar 210 lei majorări de întârziere datorate în cadrul contractelor economice către furnizori. Alte cheltuieli reprezintă cheltuieli înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ corespunzător. Amortizarea a fost calculată prin utilizarea metodei liniare, valoarea contabilă a activelor amortizabile corespunde cu valoarea fiscală şi nu există reevaluări a acestor active. Ajustările pentru deprecierea creanţelor clienţi s-au constituit cu respectarea prevederilor art. 22 din Codul fiscal, fiind considerate cheltuieli deductibile.

Cheltuielile cu dobânzile sunt aferente unui credit bancar, fiind astfel considerate integral deductibile.

Până la data de 30 septembrie a exerciţiului financiar societatea a constituit, declarat şi plătit un impozit pe profit în sumă de 1.850 lei.

Societatea nu are constituite rezerve legale, capitalul social subscris vărsat al societăţii având o valoare de 20.000 lei.

Suma de 3.700 lei, înregistrată la alte venituri din exploatare, reprezintă penalităţi de întârziere plătite bugetului de stat şi anulate ulterior, care în momentul înregistrării lor au fost tratate ca şi cheltuieli nedeductibile. În consecinţă suma de 3.700 lei reprezintă venituri neimpozabile.

Pe baza veniturilor totale realizate în anul 2008 de către societate, în sumă de 211.500 lei, a fost stabilit un impozit minim anual de 4.300 lei.

Închiderea exerciţiului financiar se definitivează până la data de 15 februarie a anului următor.

Se cere să se determine: *impozitul pe profit* şi să se înregistreze operaţiunile în contabilitatea societăţii.

- Determinarea rezultatului contabil brut:

Rezultatul contabil brut = Venituri – Cheltuieli = 675.700 – 644.000 = 31.700 lei.

- Determinarea cheltuielilor nedeductibile:

Stabilirea limitei deductibile a cheltuielilor de protocol:

Potrivit prevederilor art. 21 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal cheltuielile de protocol sunt deductibile „*în limita unei cote de 2% aplicată asupra diferenţei rezultate dintre totalul veniturilor impozabile şi totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol şi cheltuielile cu impozitul pe profit"*

Venituri impozabile = 675.700 – 3.700 = 672.000 lei;

Cheltuielile aferente veniturilor impozabile mai puţin cheltuielile de protocol: 644.000 – 2.800 = 641.200 lei;

672.000 – 641.200 = 30.800 lei;

Cheltuieli de protocol deductibile = 30.800 lei * 2% = 616 lei;

Cheltuieli de protocol nedeductibile = 2.800 – 616 = *2.184 lei*.

Din cadrul *cheltuielilor privind majorările de întârziere*, din enunţ rezultă ca *nedeductibilă* suma de *1.340 lei* (majorări de întârziere datorate pentru plata cu întârziere a obligaţiilor bugetare).

Cheltuielile de sponsorizare în sumă de *3.500 lei*, sunt integral nedeductibile.

Alte cheltuieli nedeductibile sunt reprezentate de cheltuielile în sumă de *650 lei***,** care conform enunţului nu au la baza înregistrării lor un document justificativ corespunzător.

Total cheltuieli nedeductibile = ***7.674 lei***.

- Determinarea rezervei legale deductibile la calculul impozitului pe profit:

Rezerva legală este deductibilă potrivit art. 22 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal *"în limita unei cote de 5% aplicată asupra profitului contabil, înainte de determinarea impozitului pe profit, din care se scad*

veniturile neimpozabile şi se adaugă cheltuielile aferente acestor venituri neimpozabile, până ce aceasta va atinge a cincea parte din capitalul social subscris şi vărsat".

Profitul contabil brut – Venituri neimpozabile = 31.700 – 3.700 = 28.000 lei;

28.000 lei * 5% = 1.400 lei;

A cincea parte din capitalul social subscris şi vărsat = 20.000 / 5 = 4.000 lei.

Rezerva legală deductibilă = ***1.400 lei***.

- Determinarea rezultatului impozabil (profit impozabil):

Profitul impozabil = Rezultatul contabil brut + Cheltuieli nedeductibile fiscal – Venituri neimpozabile – Alte deduceri (rezerva legală) – Pierderi fiscale de recuperat din anii precedenţi = 31.700 + 7.674 – 3.700 – 1.400 – 9.350 = ***24.924 lei.***

- Determinarea impozitului pe profit:

Impozitul pe profit = Rezultatul impozabil * 16% = 24.924 * 16% = 3.988 lei;

Având în vedere prevederile art. 21, alin (4), lit. p) din Codul fiscal societatea comercială scade din impozitul pe profit datorat sumele reprezentând cheltuieli de sponsorizare în limita a 3‰ din cifra de afaceri, fără a depăşi 20% din impozitul pe profit datorat.

Cifra de afaceri = 355.000 + 243.000 + 73.450 = 671.450 lei;

671.450 * 3‰ = 2.014 lei;

20 % din impozitul pe profit = 3.988 lei * 20% = 798 lei;

Impozit pe profit final datorat pentru exerciţiul financiar al anului 2009 = 3.988 – 798 = 3.190 lei.

Potrivit modificărilor aduse Codului fiscal de către OUG 34/2009, este necesară compararea impozitului pe profit rezultat din calcul aferent trimestrului cu impozitul minim datorat.

Impozit pe profit datorat pentru trimestrul IV = Impozitul pe profit calculat cumulat la 31 decembrie – Impozitul pe profit calculat la 30 septembrie = 3.190 – 1.850 = 1.340 lei.

Impozitul minim datorat pentru trimestrul IV = 4.300 / 12 luni * 3 luni = 1.075 lei.

Constatăm că impozitul calculat, potrivit regulilor generale, este mai mare decât impozitul minim şi prin urmare se declară şi se plăteşte impozitul calculat.

Rezultatul net (profit net) = Rezultatul brut (profit brut) – Impozitul pe profit = 31.700 – 3.190 = 28.510 lei

- Înregistrarea operaţiunilor în contabilitatea societăţii:

- înregistrarea impozitului pe profit datorat la 30.09.2009:

691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit"	=	**4411** „Impozitul pe profit"	1.850

- închiderea contului 691:

121 „Profit sau pierdere"	=	**691** „Cheltuieli cu impozitul pe profit"	1.850

- plata către buget a impozitului pe profit datorat:

4411 „Impozitul pe profit"	=	**5121** „Conturi la bănci în lei"	1.850

- închiderea conturilor de cheltuieli la data de 31.12.2009:

121 „Profit sau pierdere"	=	**%**	644.000
		601 „Cheltuieli cu materiile prime"	120.500
		6021 „Cheltuieli cu materialele auxiliare"	3200
		605 „Cheltuieli privind energia şi apa"	5500
		607 „Cheltuieli privind mărfurile"	180.000
		611 „Cheltuieli cu întreţinerea şi reparaţiile"	25.500

623.1 „Cheltuieli de reclamă şi publicitate” 1.500
623.2 „Cheltuieli de protocol” 2.800
628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi” 85.500
635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate” 6.200
641 „Cheltuieli cu salariile personalului” 115.000
645 „Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială” 33.350
6581.1 „Cheltuieli cu despăgubiri şi penalităţi deductibile” 210
6581.2 „Cheltuieli cu despăgubiri, amenzi şi penalităţi nedeductibile” 1.340
6582 „Cheltuieli cu donaţiile şi subvenţiile acordate” 3.500
6588 „Alte cheltuieli de exploatare” 650
666 „Cheltuieli privind dobânzile” 9.200
6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor” 45.500
6814 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante” 4.550

- închiderea conturilor de venituri la data de 31.12.2009:

% = **121** „Profit sau pierdere” 675.700
701 „Venituri din vânzarea produselor finite” 355.000
704 „Venituri din lucrări executate şi servicii prestate” 73450
707 „Venituri din vânzarea mărfurilor” 243000
758 „Alte venituri din exploatare” 3700
766 „Venituri din dobânzi” 550

- înregistrarea impozitului pe profit datorat la 31.12.2009:

691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit” = **4411** „Impozitul pe profit” 1.340

- închiderea contului 691:

121 „Profit sau pierdere” = **691** „Cheltuieli cu impozitul pe profit” 1.340

- înregistrarea la 31.12.2009 a constituirii rezervei legale:

129 „Repartizarea profitului” = **1061** „Rezerve legale” 1.400

- înregistrarea la 01.01.2010 a profitului repartizat la rezerve legale şi a celui rămas de repartizat:

x

121 „Repartizarea profitului” = **%** 28.510

117 „Rezultatul reportat” 27.110

129 „Repartizarea profitului” 1.400

x

- plata, până la data de 15.02.2010, a impozitului pe profit datorat bugetului de stat:

x

4411 „Impozitul pe profit” = **5121**„Conturi la bănci în lei”1.340

x

Profitul net rămas după repartizarea la rezervele legale, poate fi distribuit, de către adunarea generală a acţionarilor în momentul aprobării situaţiilor financiare aferente anului 2009, la dividende, alte rezerve, sau pe alte destinaţii legale, dar numai după acoperirea pierderilor înregistrate în anii precedenţi.

7.6. Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor.

Atunci când vorbim despre microîntreprinderi trebuie să facem distincţie între microîntreprinderile reglementate de prevederile Codului fiscal şi cele reglementate de legislaţia comunitară[35], preluată în legislaţia naţională prin intermediul Legii 346 din 14.07.2004[36], privind stimularea înfiinţării şi dezvoltării întreprinderilor mici şi mijlocii.

Legislaţia comunitară defineşte microîntreprinderile, ca fiind întreprinderi care au până la 9 salariaţi şi realizează o cifră de afaceri anuală netă sau deţin active totale de până la 2 milioane euro.

Potrivit prevederilor Codului fiscal microîntreprinderea este o persoană juridică română care îndeplineşte cumulativ următoarele condiţii, la data de 31 decembrie a anului fiscal precedent:

- realizează venituri, altele decât cele din consultanţă şi management, în proporţie de peste 50% din veniturile totale;
- are de la 1 până la 9 salariaţi inclusiv;
- a realizat venituri care nu au depăşit echivalentul în lei a 100.000 euro;
- capitalul social al persoanei juridice este deţinut de persoane, altele decât statul, autorităţile locale şi instituţiile publice.

7.6.1.Conţinut, reglementare şi calculul impozitului pe venitul microîntreprinderii.

Microîntreprinderile plătitoare de impozit pe profit pot opta pentru plata impozitului pe veniturile microîntreprinderilor începând cu anul fiscal următor, dacă îndeplinesc condiţiile prevăzute şi dacă nu au mai fost plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor. De asemenea, microîntreprinderile plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor pot opta pentru plata impozitului pe profit începând cu anul fiscal următor. Opţiunea se exercită până la data de 31 ianuarie a anului fiscal următor celui pentru care s-a datorat impozit pe veniturile microîntreprinderilor.

O persoană juridică română nou-înfiinţată poate opta să plătească impozit pe veniturile microîntreprinderilor, începând cu primul an fiscal, înscriind opţiunea în cererea de înregistrare la registrul comerţului, dacă la data înregistrării sunt îndeplinite condiţiile prevăzute. Condiţia privind angajarea a cel puţin unui salariat trebuie îndeplinită în termen de 60 de zile de la data înregistrării.

Nu pot opta pentru acest sistem de impunere persoanele juridice române care desfăşoară activităţi în: domeniul bancar; domeniile asigurărilor şi reasigurărilor, al pieţei de capital (cu excepţia intermediarilor din acest domeniu); domeniile jocurilor de noroc, pariurilor sportive, cazinourilor; au capital social deţinut de un acţionar/asociat persoană juridică cu peste 250 de angajaţi.

[35] Recomandarea 2003/361/CEE, privind definiţia microîntreprinderilor, întreprinderilor mici şi mijlocii, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene nr. L24 din 20 mai 2003.

[36] Monitorul Oficial nr. 681/29.07.2004.

Plătitorii de impozit pe veniturile microîntreprinderii, care în cursul unui an nu mai îndeplinesc condiţiile prevăzute, devin plătitori de impozit pe profit din anul următor celui în care nu mai îndeplinesc aceste condiţii, fără a mai avea posibilitatea de a reveni la această formă de impunere.

Microîntreprinderile care în cursul unui an fiscal realizează venituri mai mare decât plafonul stabilit de 100.000 euro sau ponderea veniturilor din consultanţă şi management depăşeşte 50% din veniturile totale, plătesc impozit pe profit, din anul depăşirii plafonului, luând în calcul veniturile şi cheltuielile realizate cumulat de la începutul anului fiscal respectiv. Impozitul pe profit se calculează începând cu trimestrul în care a fost depăşit plafonul, fără a se datora majorări de întârziere iar din impozitul pe profit calculat se scad plăţile efectuate cu titlu de impozit pe veniturile microîntreprinderii pentru anul fiscal respectiv.

Plătitorii de impozit pe veniturile microîntreprinderii organizează şi conduc contabilitatea conform reglementărilor contabile în vigoare. Impozitul se calculează prin aplicarea procentului de 2,5% în 2008 şi 3% în 2009, asupra sumei totale a veniturilor, cu excepţia:

- veniturilor din variaţia stocurilor;
- veniturilor din producţia de imobilizări corporale şi necorporale;
- veniturilor din exploatare reprezentând cota-parte a subvenţiilor guvernamentale şi a altor resurse pentru finanţarea investiţiilor;
- veniturilor din provizioane şi ajustări;
- veniturilor rezultate din anularea datoriilor şi a majorărilor datorate bugetului statului, care nu au fost cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, conform reglementărilor legale;
- veniturilor realizate din despăgubiri de la societăţile de asigurare, pentru pagubele produse la activele corporale proprii.

Ca şi în situaţia plătitorilor de impozit pe profit, plătitorii de impozit pe venitul microîntreprinderii trebuie să ţină cont, începând cu 1 mai 2009 de modificările aduse Codului fiscal de OUG 34/2009, referitoare la impozitul minim. Astfel, dacă impozitul calculat este mai mic decât impozitul minim prevăzut, microîntreprinderile au obligaţia de a plăti o sumă echivalentă cu impozitul minim.

Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor datorat se poate diminua în cazul achiziţionării caselor de marcat, prin deducerea valorii de achiziţie (pe bază de document justificativ) din baza impozabilă în trimestrul punerii lor în funcţiune.

Plata impozitului se realizează trimestrial, până la data de 25, inclusiv, a primei luni din trimestrul următor, având totodată obligaţia de a declara impozitul prin depunerea, la acelaşi termen a *Declaraţiei privind obligaţiile de plată la bugetul de stat* (Declaraţia 100).

7.6.2. Calculul şi reflectarea în contabilitate a impozitului pe veniturile microîntreprinderii.

Reflectarea în contabilitatea microîntreprinderilor *a impozitului pe venit* se realizează cu ajutorul conturilor 698 „Cheltuieli cu impozitul pe venit şi cu alte impozite”, respectiv 4418 „Impozitul pe venit”.

Studiu de caz: O societate comercială înregistrată ca plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderii, înregistrează pentru trimestrul III al anului 2009, următoarele date:

Venituri realizate în trimestrul III 2009:

- Venituri din vânzarea produselor finite: 17.900 lei;
- Venituri din prestări servicii: 2.700 lei;
- Venituri din vânzarea mărfurilor: 27.100 lei;
- Variaţia stocurilor: 11.200 lei;
- Venituri din producţia de imobilizări corporale: 8.500 lei;
- Venituri din despăgubiri de la asigurări: 4.550 lei.
- Venituri din dobânzi: 182 lei.

Societatea a achiziţionat în luna august 2009 o casă de marcat în valoare de 1.950 lei + TVA 19%. În anul 2009 societatea a obţinut venituri totale, luate în calcul pentru stabilirea impozitului minim, în valoare

de 325.800 lei, care determină pentru anul 2009 un impozit minim anual de 6.500 lei. Se cere să se determine şi să se înregistreze în contabilitate impozitul pe venit.

- Determinarea bazei de impozitare:

Veniturile totale înregistrate de societate în trimestrul III 2009 = 17.900 + 2.700 + 27.100 + 11.200 + 8.500 + 4.550 + 182 = 72.132 lei;

Venituri neimpozabile = Variaţia stocurilor + Veniturile din producţia de imobilizări + Veniturile din daune de la societatea de asigurare = 11.200 + 8.500 + 4.550 = 24.250 lei;

Venituri impozabile = 72.132 – 24.250 = 47.882 lei;

Deduceri reprezentând achiziţia casei de marcat = 1.950 lei;

Baza de calcul a impozitului = 47.882 – 1.950 = 45.932 lei

- Determinarea impozitului pe venitul microîntreprinderii:

Impozitul pe venit = Baza de calcul * 3% = 45.932 * 3% = 1.378 lei.

Potrivit prevederilor legale se compară impozitul rezultat din calcul cu impozitul minim prevăzut:

Impozitul minim pentru trimestrul III 2009 = 6.500 lei / 12 luni * 3 = *1.625 lei.*

Se constată faptul că impozitul calculat în sumă de 1.378 lei este mai mic decât impozitul minim, prin urmare societatea va plăti cu titlu de impozit pe venitul microîntreprinderii o sumă echivalentă cu impozitul minim, adică *1.625 lei*.

Reflectarea în contabilitate a constituirii şi plăţii impozitului:

- constituirea obligaţiei de plată:

698 „Cheltuieli cu impozitul pe venit”	=	**4418** „Impozitul pe venit”	1.625

- închiderea contului 698:

121 „Profit sau pierdere”	=	**698** „Cheltuieli cu impozitul pe venit”	1.625

- plata, până la data de 25.10.2009, a impozitului pe venit datorat bugetului de stat:

4418 „Impozitul pe venit”	=	**5121** „Conturi la bănci în lei”	1.625

Reflectarea în contabilitate a închiderii conturilor de venituri şi cheltuieli şi a repartizării profitului, se face cu respectarea aceloraşi reguli specificate anterior, la tratarea impozitului pe profit.

7.7. Contabilitatea şi fiscalitatea taxei pe valoarea adăugată.

7.7.1. Definiţii, sferă de aplicare, caracteristici.

Taxa pe valoarea adăugată (TVA) este un impozit general pe consum, calculat pe tot circuitul bunurilor şi serviciilor, de la producător, respectiv prestator, până la consumatorul final. Taxa pe valoarea adăugată este un impozit indirect, stabilit asupra valorii rezultate în fiecare stadiu al circuitului economic, datorat, de persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA şi suportat de către consumatorii finali. Persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA trebuie să plătească bugetul de stat diferenţa dintre suma taxei colectată de la clienţii săi pentru vânzările de bunuri şi servicii şi taxa deductibilă achitată sau datorată de către persoana respectivă pentru achiziţia de bunuri şi servicii.

Fiind un impozit indirect pe consum, efectele creşterii sale asupra preţului sunt mai greu sesizabile pentru consumatorul final, acesta ştie că taxa este inclusă în preţ dar nu cunoaşte întotdeauna cuantumul ei exact, nesesizând astfel atât de puternic presiunea fiscală exercitată asupra lui.

Se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată operaţiunile care îndeplinesc în mod *cumulativ* următoarele condiţii:

- să constituie o *livrare* de bunuri sau o *prestare* de servicii efectuată cu plată sau o operaţiune asimilată acestora;

- locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România;
- livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă;
- livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte dintr-o activitate economică.

Persoana impozabilă, este orice persoană, indiferent de statutul său juridic care efectuează de o manieră independentă *activităţi economice* ce intră în sfera: producătorilor, comercianţilor, prestatorilor de servicii inclusiv activităţile extractive, agricole, ale profesiunilor libere sau asimilate, precum şi exploatarea activelor corporale şi necorporale în scopul obţinerii de venituri.

7.7.2. Regimuri de impozitare, locul operaţiunilor impozabile şi persoane obligate la plata taxei pe valoarea adăugată

Operaţiunile impozabile cuprinse în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se clasifică din punct de vedere al **regimului de impozitare** astfel:

A. Operaţiuni impozabile sau taxabile, pentru care se aplică cota standard 19% sau cotele reduse de 9% şi respectiv 5%;

Principalele operaţiuni taxabile sau impozabile sunt:

I. Livrări de bunuri – care includ următoarele operaţii efectuate cu plată, pentru care locul este considerat a fi în România:

- achiziţii intracomunitare (AIC)[37] de bunuri, altele decât mijloacele de transport noi sau produsele accizabile, efectuate de persoane impozabile ce acţionează ca atare sau de o persoană juridică neimpozabilă;
- AIC de mijloace de transport noi, efectuate de orice persoană;
- AIC de produse accizabile, efectuate de către o persoană impozabilă ce acţionează ca atare sau de o persoană juridică neimpozabilă;

Nu sunt considerate operaţiuni impozabile în România AIC de bunuri ce îndeplinesc cumulativ următoarele condiţii:

- sunt realizate de o persoană impozabilă ce efectuează numai livrări de bunuri sau prestări de servicii pentru care taxa este deductibilă sau de o persoană juridică neimpozabilă;
- valoarea totală a AIC nu depăşeşte pe parcursul anului calendaristic curent sau nu a depăşit pe parcursul celui anterior plafonul de 10.000 euro.

II. Operaţiuni asimilate livrărilor de bunuri – sunt operaţiunile de distribuire de bunuri din activele unei entităţi impozabile către asociaţi sau acţionarii săi, inclusiv cea legată de lichidarea sau de dizolvarea fără lichidare a acesteia. Transferul de active sau a unei părţi din acestea în urma operaţiunilor de dizolvare sau fuziune nu este considerat operaţiune asimilată livrărilor de bunuri.

*III. Prestările de servicii***,** cuprind următoarele operaţiuni:

- transferul şi/sau transmiterea folosinţei drepturilor de autor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale şi a altor drepturi similare;
- închirierea de bunuri sau transmiterea folosinţei acestora în cadrul unui contract de leasing;
- angajamentul de a nu derula o activitate economică, de a nu concura cu altă persoană sau de a tolera o acţiune/situaţie;
- prestări de servicii efectuate pe baza unui ordin emis de/sau în numele unei autorităţi publice ori potrivit legii;
- servicii de intermediere efectuate de persoane care acţionează în numele şi în contul altei persoane, atunci când intervin într-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii.

*IV. Operaţiunile asimilate prestărilor de servicii***,** se referă la:

- serviciile ce fac parte din activitatea economică a entităţii impozabile, prestate gratuit pentru uzul personal al angajaţilor săi sau al altor persoane;
- folosirea temporară a bunurilor ce fac parte din activele unei entităţi impozabile, în scopuri care nu au legătură cu activitatea sa economică sau pentru a fi puse la dispoziţie, în vederea folosirii lor gratuite, altor persoane (dacă TVA pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parţial).

[37] AIC reprezintă aprovizionarea cu bunuri de către o persoană impozabilă dintr-un stat membru, din alt stat membru, de unde are loc plecarea transportului sau expedierea bunurilor, conform condiţiilor de livrare utilizate.

Nu sunt considerate operaţiuni asimilate prestărilor de servicii efectuate cu plată următoarele:

- serviciile ce fac parte din activitatea economică a entităţii impozabile, prestate gratuit în scop de reclamă sau pentru stimularea vânzărilor;
- serviciile prestate gratuit în cadrul perioadei de garanţie de entitatea ce a realizat iniţial livrarea de bunuri sau prestarea de servicii;
- folosirea bunurilor obţinute din activitatea economică a entităţii impozabile, ca parte a unei prestări de servicii efectuată gratuit, în cadrul acţiunilor de sponsorizare, mecenat sau protocol.

*B. Operaţiuni scutite cu drept de deducere***,** pot fi considerate operaţiuni taxate cu TVA, dar cota de TVA este zero. De aceea, persoana care efectuează operaţiuni scutite cu drept de deducere este o persoană impozabilă, cu obligaţia de a se înregistra în scopuri de TVA şi cu posibilitatea de a solicita deducerea TVA achitată sau datorată furnizorilor/prestatorilor săi, chiar dacă persoana respectivă nu facturează TVA clienţilor săi.

Principalele operaţiuni scutite cu drept de deducere sunt:

- prestările de servicii direct legate de exportul de bunuri sau cele similare;
- operaţiunile de livrări intracomunitare;
- transportul de bunuri plasate în regim de antreprozit de TVA, în regim de admitere temporară sau în regim vamal suspensiv şi serviciile accesorii;
- transportul internaţional de pasageri;
- lucrările efectuate asupra bunurilor mobile transportate în afara Comunităţii Economice Europene.

*C. Operaţiuni scutite de taxă fără drept de deducere***,** pentru care nu se datorează TVA şi nu este permisă deducerea taxei pe valoarea adăugată datorate sau plătite pentru bunurile sau serviciile achiziţionate.

Principalele operaţiuni scutite fără drept de deducere sunt:

I. Scutiri pentru operaţiuni din interiorul ţării

1. Operaţiuni pentru care scutirea se aplică în mod obligatoriu:

a) Operaţiuni de interes general:

- activităţile de îngrijire medicală desfăşurate de către unităţi specializate;
- prestările de servicii efectuate de către stomatologi şi tehnicieni dentari, precum şi livrare de către aceştia a protezelor dentare;
- livrările de organe, sânge şi lapte de provenienţă umană;
- transportul bolnavilor şi al persoanelor accidentate în vehicule special amenajate;
- serviciile de îngrijire şi supraveghere realizate de personalul medical şi paramedical;
- activitatea de învăţământ prevăzută de Legea învăţământului nr.84/1995, republicată şi formarea profesională a adulţilor, prestările de servicii şi livrările de bunuri strâns legate de aceste activităţi, efectuate de unităţile autorizate;
- meditaţiile acordate în particular de către cadrele didactice din domeniul învăţământului şcolar, preuniversitar şi universitar;
- livrările de bunuri sau prestările de servicii realizate de căminele şi cantinele organizate pe lângă instituţiile publice şi entităţile autorizate în activitatea de învăţământ, în folosul exclusiv al persoanelor direct implicate în activităţile scutite;
- prestările de servicii şi livrările de bunuri strâns legate de asistenţa şi protecţia socială, efectuate de instituţiile publice sau de alte entităţi recunoscute ca având caracter social, inclusiv cele livrate de căminele de bătrâni;
- prestările de servicii şi livrările de bunuri strâns legate de protecţia copiilor şi a tinerilor, efectuate de instituţiile publice sau de către alte entităţi recunoscute ca având caracter social;
- prestările de servicii şi livrările de bunuri furnizate membrilor în interesul lor colectiv, în schimbul unei cotizaţii fixe conform statutului, de organizaţii fără scop patrimonial ce au obiective de natură politică, sindicală, religioasă, patriotică, filozofică, filantropică, patronală, profesională sau civică, precum şi obiective de reprezentare a intereselor membrilor lor, în condiţiile în care această scutire nu provoacă distorsiuni de concurenţă;

- prestările de servicii strâns legate de practicarea sportului sau a educaţiei fizice, efectuate de organizaţii fără scop patrimonial pentru persoanele care practică sportul sau educaţia fizică;

- prestările de servicii culturale şi livrările de bunuri strâns legate de acestea, efectuate de instituţii publice sau de alte organisme culturale fără scop patrimonial recunoscute ca atare de către Ministerul Culturii şi Cultelor;

- prestările de servicii şi livrările de bunuri, efectuate de persoane ale căror operaţiuni sunt scutite, cu ocazia manifestărilor destinate să le aducă sprijin financiar;

- activităţile specifice posturilor publice de radio şi televiziune, altele decât activităţile de natură comercială;

- serviciile publice poştale şi livrarea de bunuri aferentă acestora;

- prestările de servicii realizate de către grupuri independente de persoane ale căror operaţiuni sunt scutite sau nu intră în sfera de aplicare a taxei, grupuri create în scopul prestării de către membrii lor de servicii direct legate de exercitarea activităţii acestora, în cazul în care aceste grupuri solicită membrilor lor numai rambursarea cotei părţi de cheltuieli comune;

- furnizarea de personal de către instituţiile religioase sau filozofice în scopul activităţilor specifice.

b) Alte operaţiuni scutite sunt.

- serviciile de natura financiar-bancară;

- operaţiunile de asigurare şi reasigurare, precum şi prestările efectuate de persoanele care intermediază aceste operaţiuni;

- pariurile, loteriile şi jocurile de noroc, organizate de persoane autorizate;

- livrarea la valoarea nominală de timbre poştale utilizabile pentru servicii poştale, de timbre fiscale şi alte timbre similare;

- livrările de bunuri care au fost afectate unei activităţi scutite, dacă taxa aferentă bunurilor respective nu a fost dedusă, precum şi livrările de bunuri a căror achiziţie a făcut obiectul excluderii dreptului de deducere[38];

2. Operaţiuni scutite opţional:

- arendarea, concesionarea, închirierea şi leasingul de bunuri imobile cu următoarele excepţii:

  - operaţiuni de cazare efectuate în cadrul sectorului hotelier sau al celor cu funcţii similare;
  - închirierea terenurilor amenajate pentru camping;
  - închirierea de spaţii pentru parcarea autovehiculelor;
  - închirierea utilajelor şi a maşinilor fixate definitiv în bunuri imobile;
  - închirierea seifurilor.

- livrarea de către orice persoană a unui teren, a unei construcţii, a unei părţi a acesteia şi a terenului pe care se află construcţia. Scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcţii noi, a unei părţi a acesteia sau pentru livrarea unui teren construibil;

Orice persoană impozabilă care desfăşoară astfel de activităţi are posibilitatea de a opta pentru taxarea operaţiunilor, precizate anterior în condiţiile stabilite prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal. Persoanele impozabile care optează pentru taxarea acestor operaţiuni au obligaţia de a depune la organul fiscal competent o notificare privind opţiunea de taxare, cu precizarea datelor de identificare a imobilului pentru care se aplică taxarea şi a datei de la care se aplică. Pentru ca beneficiarul operaţiunii să-şi poată exercita dreptul de deducere al taxei facturate, este necesar ca acesta să primească o copie după notificarea opţiunii de taxare, depusă la organul fiscal competent.

D. Regimuri speciale de scutire:

- regimul special de scutire pentru întreprinderile mici, care presupune că persoana impozabilă stabilită în România, a cărei cifră de afaceri anuală, declarată şi realizată este inferioară plafonului de 35.000 euro, al cărei echivalent în lei se stabileşte la cursul de schimb comunicat de

[38] Se aplică începând cu data de 1 mai 2009, modificare introdusă de OUG 34/2009.

BNR la data aderării, poate solicita scutirea de taxă, pentru operaţiunile impozabile, cu excepţia livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi;

- regimul special pentru agenţiile de turism;
- regimul special pentru bunurile second-hand, opere de artă, obiecte de colecţie şi antichităţi;

E. regimul special pentru persoanele impozabile nestabilite care prestează servicii electronice persoanelor neimpozabile;

E. Operaţiunile scutite de taxă, pentru care nu se datorează taxă la autorităţile vamale, sunt următoarele:

- importul şi achiziţia intracomunitară de bunuri a căror livrare în România este în orice situaţie scutită de taxă în interiorul ţării;
- achiziţia intracomunitară de bunuri al căror import în România este în orice situaţie scutit de taxă;
- achiziţia intracomunitară de bunuri pentru care, persoana care cumpără bunurile în orice situaţie ar avea dreptul la rambursarea integrală a taxei care s-ar datora, dacă respectiva achiziţie nu ar fi scutită;
- importul definitiv de bunuri care îndeplinesc condiţiile prevăzute de legislaţia comunitară;
- importul de bunuri de către misiunile diplomatice şi birourile consulare care beneficiază de scutire de taxe vamale;
- importul de bunuri efectuat de organismele internaţionale şi interguvernamentale acreditate în România, precum şi de către cetăţenii străini angajaţi ai acestor organizaţii, în limitele şi în conformitate cu condiţiile precizate în convenţiile de înfiinţare a acestor organizaţii;
- importul de bunuri de către forţele armate străine membre NATO pentru uzul acestora sau al personalului civil însoţitor ori pentru aprovizionarea popotelor sau cantinelor, în cazul efortului comun de apărare;
- reimportul de bunuri primite în mod gratuit cu titlu de ajutoare sau donaţii destinate unor scopuri cu caracter religios, de apărare a sănătăţii, de apărare a ţării sau siguranţei naţionale, etc.;
- importul de bunuri finanţate din împrumuturi nerambursabile acordate de guverne străine, organisme internaţionale şi/sau organizaţii nonprofit din străinătate şi din ţară;
- importul următoarelor bunuri: bunurile de origine română, bunurile străine care, conform legii devin proprietatea statului, bunurile reparate în străinătate sau cele ce înlocuiesc pe cele necorespunzătoare calitativ, returnate partenerilor externi în perioada de garanţie, bunurile care se înapoiază în ţară ca urmare a expedierii eronate, echipamentele pentru protecţia mediului, stabilite prin HG. Pentru operaţiile de leasing aflate în derulare la data aderării României în UE se aplică măsurile legale unitare de implementare a reglementărilor în domeniul taxelor vamale, TVA şi accize datorate în vamă. În cazul transferurilor şi AIC asimilate, precum şi a lucrărilor de construcţie-montaj se aplică măsurile de simplificare prevăzute de reglementările legale[39].

Locul operaţiunilor impozabile se consideră a fi în România atunci când locul livrării este:

- locul de unde a pornit expediţia bunurilor sau transportul către beneficiar, indiferent dacă bunurile sunt expediate sau transportate de furnizor, de beneficiar sau de terţi;
- locul unde se găsesc bunurile în momentul când are loc livrarea, în cazul în care bunurile nu sunt expediate sau transportate;
- locul prestărilor de servicii se consideră a fi în România când prestatorul îşi are stabilit în România sediul activităţii economice sau un sediu stabil de la care sunt prestate serviciile, ori în lipsa unui astfel de sediu domiciliul sau reşedinţa obişnuită.

Categorii de persoane impozabile. O persoană impozabilă este orice persoană care desfăşoară independent şi indiferent de loc, activităţi economice oricare ar fi scopul sau rezultatul acesteia. Astfel că, persoanele impozabile se pot clasifica:

a) persoane impozabile integral – sunt persoanele care efectuează operaţiuni taxabile şi operaţiuni scutite cu drept de deducere;

[39] Prevederile OMFP nr. 2216/2006, publicată în M.O. nr. 1040/2006 şi OMFP nr. 155/2007, publicată în M.O. nr. 34/2007

b) persoane impozabile scutite – persoanele care desfăşoară numai operaţiuni scutite fără drept de deducere (instituţii publice, societăţi bancare, societăţi de asigurare, etc.);

c) persoane impozabile cu regim mixt – sunt persoanele care efectuează atât operaţiuni impozabile cu drept de deducere, cât şi operaţiuni scutite fără drept de deducere;

d) persoane impozabile parţial – sunt persoanele care efectuează ocazional operaţiuni impozabile, cum ar fi achiziţia intracomunitară de mijloace de transport noi;

e) persoane neimpozabile – sunt persoanele care nu realizează operaţiuni impozabile, cum sunt persoanele fizice care nu desfăşoară operaţiuni supuse taxei pe valoarea adăugată.

Potrivit prevederilor Codului Fiscal, există două categorii de persoane înregistrate în scopuri de TVA, şi anume:

1) Persoana impozabilă obişnuită care este obligată la plata TVA în România pentru operaţiuni taxabile curente ce au loc în România;

2) Persoana care, deşi nu este înregistrată în scopuri de TVA, devine obligată la plata TVA pentru o achiziţie intracomunitară efectuată în România, fie deoarece a optat pentru plata TVA în România pentru toate aceste achiziţii intracomunitare sau valoarea totală a achiziţiilor intracomunitare efectuate în România într-un anumit an calendaristic depăşesc plafonul de achiziţii intracomunitare (echivalentul în lei a sumei de 10.000 euro).

În ambele situaţii, codul de înregistrare atribuit persoanei impozabile este precedat de prefixul „RO”, care îi atribuie calitatea de persoană înregistrată în scopuri de TVA în România.

Organele fiscale pot anula înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, dacă persoana nu era obligată să solicite înregistrarea sau nu avea dreptul să solicite înregistrarea în scopuri de TVA.

Persoana înregistrată în scopuri de TVA, pentru achiziţii intracomunitare, poate solicita anularea înregistrării sale oricând, după expirarea anului calendaristic următor celui în care a fost înregistrată, dacă valoarea achiziţiilor sale intracomunitare nu a depăşit plafonul de achiziţii în anul în care face solicitarea sau în anul calendaristic anterior şi dacă nu şi-a exercitat opţiunea.

7.7.3. Faptul generator şi exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată.

Faptul generator al taxei pe valoarea adăugată ia naştere:

- în momentul efectuării livrării de bunuri şi/sau în momentul prestărilor de servicii, cu excepţiile prevăzute de lege;
- când beneficiarul devine proprietarul bunurilor, când livrarea de bunuri se face în baza unui contract de consignaţie, stocuri la dispoziţia clientului, livrări de bunuri în vederea testării sau verificării conformităţii;
- când sunt îndeplinite formalităţile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător, în situaţia livrărilor de bunuri imobile;
- când situaţiile de lucrări sunt emise şi acceptate de beneficiar pentru lucrările de construcţii montaj, servicii de consultanţă, de cercetare, de expertiză, alte servicii similare;
- în ultima zi a perioadei specificate în contract pentru plata bunurilor livrate sau serviciilor prestate, fără ca perioada să depăşească un an, pentru livrări de gaze naturale, de apă, servicii telefonice, livrări de energie electrică;
- la data specificată în contract pentru efectuarea plăţii în cazul operaţiunilor de închiriere, leasing, concesionare şi arendare de bunuri.

Exigibilitatea reprezintă dreptul organului fiscal de a pretinde plătitorului de taxă pe valoarea adăugată, la un anumit termen, plata taxei pe valoarea adăugată, datorată bugetului de stat.

Exigibilitatea ia naştere concomitent cu faptul generator, cu excepţiile prevăzute în mod expres de lege.

Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este *anticipată* faptului generator atunci când:

- factura este emisă înaintea efectuării livrării bunurilor sau prestării serviciilor;
- contravaloarea bunurilor sau a serviciilor se încasează în avans, faţă de data livrării bunurilor sau prestării serviciilor;
- la data extragerii numerarului, pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii realizate prin maşini automate de vânzare, de jocuri sau alte maşini similare.

Exigibilitatea TVA aferente sumelor constituite drept garanţie pentru acoperirea eventualelor reclamaţii privind calitatea lucrărilor de construcţii montaj ia naştere la data încheierii procesului verbal de recepţie definitivă sau după caz la data încasării sumelor dacă încasarea este anterioară acestuia.

7.7.4. Baza de impozitare, cotele de impunere şi calculul taxei pe valoarea adăugată

Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

- contrapartida obţinută sau care urmează a fi obţinută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terţ, inclusiv subvenţiile legate de preţul acestor operaţiuni exclusiv taxa pe valoarea adăugată;
- preţurile de achiziţie sau în lipsa acestora preţul de cost, determinat la momentul livrării/prestării;
- suma cheltuielilor efectuate, în cazul operaţiunilor asimilate prestării de servicii;
- compensaţia pentru operaţiunile privind trecerea în domeniul public a unor bunuri din patrimoniul persoanelor impozabile în schimbul unor despăgubiri;
- valoarea normală, în cazul schimbului de bunuri sau servicii când plata se face parţial ori integral în natură;

Se cuprind în baza de impozitare:

- impozitele, taxele dacă prin lege nu se prevede astfel, mai puţin taxa pe valoarea adăugată;
- cheltuielile accesorii cum ar fi: comisioanele, cheltuielile de ambalare, transport şi asigurare, decontate cumpărătorului sau clientului.

Nu se cuprind în baza de impozitare:

- rabaturile, remizele, risturnurile, sconturile şi alte reduceri de preţ acordate de furnizori direct clienţilor în vederea stimulării vânzărilor, în condiţiile prevăzute în contractele încheiate;
- penalizările, precum şi sumele reprezentând daune – interese stabilite prin hotărâre judecătorească definitivă, solicitate pentru neîndeplinirea totală sau parţială a obligaţiilor contractuale;
- dobânzile percepute pentru: plăţi cu întârziere;
- sumele achitate de furnizor sau prestator în contul clientului şi care apoi se decontează acestuia;
- ambalajele care circulă între furnizorii de marfă şi clienţi, prin schimb, fără facturare;
- sumele încasate în numele şi în contul altei persoane.

Baza de impozitare pentru achiziţiile intracomunitare se stabileşte pe baza aceloraşi elemente de calcul uzitate pentru determinarea bazei de impozitare în cazul livrării aceloraşi bunuri în interiorul ţării. Baza de impozitare pentru bunurile achiziţionate de entităţi din România din state membre cuprinde şi suma accizelor plătite sau datorate de cumpărătorul român în acele state membre. Dacă accizele sunt rambursate entităţii care efectuează AIC, baza de impozitare a AIC, se reduce în mod corespunzător.

Baza de impozitare pentru importuri, este valoarea în vamă a bunurilor la care se adaugă taxele, impozitele, comisioanele şi alte taxe datorate atât în afară, cât şi în interiorul României. Valoarea în vamă cuprinde:

- contravaloarea bunurilor livrate;
- cheltuielile pe parcurs extern, ce nu au fost cuprinse în preţul de livrare al furnizorului (cheltuielile de transport, cheltuielile de încărcare, de descărcare şi manipulare, conexe transportului, costul asigurării, etc.)

Nu se includ în valoarea în vamă a bunurilor importate dobânzile stabilite prin acordurile de finanţare încheiate de cumpărător cu furnizorul sau alte entităţi.

Ajustarea bazei impozabile are loc în următoarele situaţii:

- dacă se emite o factură şi înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor, operaţiunea este anulată total sau parţial;
- există refuzuri totale sau parţiale privind cantitatea, calitatea

ori preţurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate;

- rabaturile, remizele, risturnurile, sconturile şi celelalte reduceri de preţ sunt acordate clienţilor, după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor;

- contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului;

- cumpărătorii returnează ambalajele în care s-a expediat marfa, pentru ambalajele care circulă prin facturare.

În România *cota standard* a taxei pe valoarea adăugată este de *19%* şi se aplică asupra bazei de impozitare a operaţiunilor impozabile, cu excepţia celor scutite de taxa pe valoarea adăugată, sau supuse cotelor de taxă redusă.

Cota redusă de 9% a taxei pe valoarea adăugată se aplică asupra bazei de impozitare pentru: intrările la castele, muzee, case memoriale, monumente istorice, monumente de arhitectură şi arheologice, grădini zoologice şi botanice, târguri, expoziţii; livrarea de manuale şcolare, cărţi, ziare şi reviste, cu excepţia celor destinate exclusiv publicităţii; livrările de proteze de orice fel şi accesoriile acestora, cu excepţia protezelor dentare; livrările de produse ortopedice; a medicamentelor de uz uman şi veterinar; cazarea în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcţie similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping.

Cota redusă de 5%[40] se aplică asupra bazei de impozitare pentru livrarea locuinţelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite.

Pentru importul de bunuri şi pentru AIC cota aplicabilă este cea folosită pe teritoriu României pentru livrarea aceluiaşi bun, în vigoare la data la care intervine exigibilitatea taxei.

7.7.5.Regimul deducerilor şi obligaţiile plătitorilor de taxa pe valoarea adăugată.

Dreptul de deducere ia naştere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă şi poate fi exercitat de către orice persoană impozabilă, dacă achiziţiile sunt destinate utilizării pentru realizarea următoarelor operaţiuni:

- operaţiuni taxabile;

- operaţiuni rezultate din activităţi economice pentru care locul livrării sau prestării se consideră a fi în străinătate;

- operaţiuni scutite de taxă, cu drept de deducere;

- achiziţii efectuate de o persoană impozabilă înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, în condiţiile stabilite prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Nu este deductibilă:

- TVA aferentă sumelor achitate în numele şi în contul clientului şi care apoi se decontează acestuia;

- TVA aferentă sumelor încasate în numele şi în contul altei persoane, care nu sunt incluse în baza de impozitare a livrărilor sau a prestărilor de servicii;

- TVA datorată sau achitată pentru achiziţiile de băuturi alcoolice şi produse din tutun cu excepţia cazurilor în care aceste băuturi sunt destinate revânzării sau pentru a fi utilizate pentru prestări de servicii;

- În perioada 1 mai 2009 – 31 decembrie 2010, TVA aferentă achiziţiei vehiculelor rutiere destinate exclusiv transportului de persoane, care au o greutate maximă autorizată, care să nu depăşească 3.500 kg şi 9 scaune de pasageri, inclusiv scaunul şoferului. Nu beneficiază de drept de deducere nici TVA aferentă combustibilului destinat utilizării acestor vehicule.

Au *dreptul la deducerea taxei* pe valoarea adăugată numai persoanele impozabile înregistrate la organele fiscale teritoriale ca plătitori de taxă pa valoarea adăugată.

Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor şi serviciilor destinate realizării de:

- operaţiuni taxabile;

[40] Art. 140, alin. 2^1, din Codul fiscal, introdus prin OUG 200 din 04.12.2008, M.O. nr. 815/04.12.2008, cu aplicare de la 15.12.2008.

- livrări de bunuri şi prestări de servicii scutite de taxă pe valoarea adăugată;

- acţiuni de sponsorizare, publicitate, protocol, precum şi pentru alte acţiuni prevăzute în legi, cu respectarea limitelor şi destinaţiilor prevăzute în acestea;

- operaţiuni rezultând din activităţi economice efectuate în străinătate, care ar da drept de deducere dacă aceste operaţiuni ar fi realizate în interiorul ţării.

Taxa pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă are dreptul să o *deducă* este:

- taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate şi pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de către o altă persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată;

- taxa pe valoarea adăugată achitată, pentru bunurile importate;

- taxa pe valoarea adăugată achitată sau compensată cu taxa de rambursat din decontul lunii precedente, pentru bunurile din import care beneficiază de suspendarea plăţii taxei în vamă;

- taxa pe valoarea adăugată achitată sau compensată cu taxa de rambursat din decontul lunii precedente;

- taxa pe valoarea adăugată achitată de beneficiar în numele furnizorului.

Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată orice persoană impozabilă trebuie să justifice suma taxei cu următoarele *documente:*

- *factură* pentru TVA datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciile care i-au fost ori urmează să ţi fie prestate în beneficiul său;

- *declaraţia vamală de import* sau *actul constatator* al organelor vamale pentru taxa achitată aferentă importului de bunuri şi documentul de plată a taxei de către importator sau de către altă persoană în contul său;

- taxa aferentă unei AIC de bunuri se deduce în baza unei facturi primite de la furnizor, sau a unei autofacturi şi a înregistrării ca TVA colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naştere exigibilitatea;

- să deţină o factură sau o autofactură pentru taxa aferentă unei operaţii asimilate cu AIC de bunuri şi să înregistreze această taxă ca taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naştere exigibilitatea taxei;

Entitatea care realizează sau urmează să realizeze atât operaţiuni ce dau dreptul de deducere, cât şi operaţiuni care nu dau drept de deducere este o *persoană impozabilă cu regim mixt.* Dreptul de deducere a TVA deductibile aferente achiziţiilor efectuate de către o persoană impozabilă cu regim mixt se determină pe bază de ***pro-rată.***

Pro-rata se determină anual la închiderea exerciţiului financiar, după următoarea formulă:

$$Pro\text{-}rata = \frac{Valopdd + Sopdd}{(Valopdd + Sopdd) + (Valopnd + Sopnd)} * 100$$

Unde:

Valopdd = valoarea fără TVA, a operaţiunilor de livrări de bunuri sau prestări de servicii, efectuate cu drept de deducere;

Sopdd = subvenţiile legate direct de preţul livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii, cu drept de deducere;

Valopnd = valoarea fără TVA, a operaţiunilor de livrări de bunuri sau prestări de servicii, efectuate fără drept de deducere;

Sopnd = subvenţiile sau alte sume primite de la bugetul de stat sau bugetele locale în scopul finanţării de activităţi scutite fără drept de deducere sau care nu intră în sfera de aplicare a TVA.

În calculul pro-ratei nu intră:

- valoarea livrărilor de bunuri de capital care au fost utilizate de persoana impozabilă în activitatea economică;

- valoarea livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii către sine efectuate de persoana impozabilă;

- valoarea prestărilor de servicii financiare sau bancare;

- transferul de bunuri, aparţinând activităţii economice din România a unei persoane impozabile, într-un alt stat membru;

- valoarea operaţiunilor de asigurare sau reasigurare şi prestările de servicii în legătură cu acestea realizate de persoanele ce intermediază astfel de operaţiuni;

- valoarea tranzacţiilor imobiliare dacă acestea sunt accesorii la activitatea de bază.

Dreptul de deducere se exercită lunar prin scăderea *taxei deductibile* din suma reprezentând taxa pe valoarea adăugată facturată pentru bunuri livrate şi / sau servicii prestate, denumită *taxa colectată.*

Exercitarea dreptului de deducere nu se face pentru fiecare operaţiune, ci pentru ansamblul operaţiunilor realizate în cursul unei luni, sau trimestru.

Taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat se stabileşte lunar sau trimestrial, pe bază de deconturi ale plătitorilor de taxă pe valoarea adăugată, ca *diferenţă între taxa colectată şi taxa dedusă* potrivit legii. În situaţia în care taxa dedusă potrivit legii este mai mare decât taxa colectată, rezultă *taxa de rambursat*, iar în situaţia în care taxa colectată este mai mare decât taxa dedusă potrivit legii, rezultă *taxa de plată* la bugetul de stat.

O persoană impozabilă, înregistrată în scopuri de TVA în România, poate solicita *rambursarea diferenţei* de taxă (prin bifarea casetei corespunzătoare din *„Decontul de TVA")* dacă soldul sumei negative a taxei pe valoarea adăugată este mai mare sau egal cu 5.000 lei. În caz contrar soldul sumei negative a taxei pe valoarea adăugată se reportează în mod obligatoriu în decontul de taxă al perioadei fiscale următoare.

Rambursarea soldului sumei negative a taxei se efectuează de organele fiscale competente, în condiţiile şi cu respectarea procedurilor stabilite prin normele legale în vigoare.

Rambursarea taxei pe valoarea adăugată poate fi solicitată lunar.

Pentru achiziţii intracomunitare sunt obligate să plătească TVA toate persoanele care efectuează aceste operaţiuni. Obligaţia de plată a TVA pentru importuri de bunuri supus taxei revine importatorului.

Termenul de plată a taxei pe valoarea adăugată datorată corespunde cu termenul de depunere a decontului de TVA.

Persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA, aplică taxarea inversă şi preiau în decont atât ca taxă colectată cât şi ca taxă deductibilă, taxa aferentă pentru următoarele operaţiuni:

- AIC de bunuri şi servicii achiziţionate în beneficiul său;

- Importul de bunuri efectuate de entităţi înregistrate în scopuri de TVA;

Entităţile care nu sunt înregistrate în scopuri de TVA, achită taxa pentru importul de bunuri, cu excepţia celor scutite de taxă, la organul vamal.

Documente utilizate. Principalele documente justificative pe baza cărora se poate înregistra taxa pe valoarea adăugată în contabilitatea unei entităţi sunt: facturile, avizele de însoţire a mărfii, autofacturile, documentele de transfer parţial sau integral de active în cadrul operaţiunilor de divizare sau fuziune, documentele pentru livrări de bunuri în vederea testării şi verificării conformităţii, a vânzării în regim de consignaţie şi de punere la dispoziţia clientului a stocurilor de bunuri.

Organizarea evidenţei operative a taxei pe valoarea adăugată se realizează prin utilizarea următoarelor documente:

- *Declaraţia de înregistrare în scopuri de TVA/Declaraţie de menţiuni a altor persoane care efectuează achiziţii intracomunitare* – întocmită de către entitate în două exemplare;

- *Jurnalul pentru cumpărări* – în care se înregistrează toate achiziţiile pe baza facturilor primite în cursul lunii, cu scopul determinării TVA deductibile, achitată sau de achitat furnizorului;

- *Jurnalul pentru vânzări* – în care se înregistrează livrările pe baza facturilor şi a altor documente legale emise în cursul lunii, cu scopul determinării TVA colectate, care s-a încasat sau se va încasa de la beneficiar;

- *Borderoul de vânzare (încasare)* – în care se centralizează zilnic încasările realizate de entitate;

- *Borderoul cu operaţiunile asimilate livrărilor de bunuri şi servicii;*

- *Decontul de taxă pe valoarea adăugată (Declaraţia 300)* – care se întocmeşte lunar sau trimestrial[41]pe baza totalurilor preluate din jurnalele de cumpărări şi vânzări şi se depune la organele fiscale până la data de 25 a lunii inclusiv a lunii următoare.

- *Decont special de taxă pe valoarea adăugată* se depune de către entităţile neînregistrate ca plătitoare de TVA, pentru perioadele în care taxa este exigibilă pentru următoarele operaţiuni pentru care au obligaţia plăţii TVA:

- AIC altele decât mijloacele de transport noi;
- AIC de mijloace de transport noi;
- AIC de produse accizabile;
- Serviciile prestate în folosul său de o persoană impozabilă nestabilită în România, chiar dacă este înregistrată în scopuri de TVA în România.

- *Declaraţia informativă privind livrările / prestările şi achiziţiile efectuate pe teritoriul naţional - 394* – se depune semestrial de către toate persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA în România şi cuprinde totalitatea tranzacţiilor, supuse taxei pe valoarea adăugată, realizate pe teritoriul naţional, cu alte persoane înregistrate în scopuri de TVA.

- *Declaraţie recapitulativă privind livrările şi achiziţiile intracomunitare de bunuri 390 VIES* - depun entităţile înregistrate în scopuri de TVA şi care efectuează AIC şi LIC cu informaţiile referitoare numai pentru perioadele în acre apare exigibilă taxa, termenul de depunere la organele fiscale fiind până la data de 25 inclusiv a lunii următoare a unui trimestru calendaristic;

- *Registrul nontransferurilor de bunuri*, care se foloseşte pentru evidenţierea bunurilor transportate de persoana impozabilă sau de o alta în contul acesteia în afara României, dar în interiorul UE pentru operaţiunile conforme cu prevederile Codului Fiscal, cu excepţia situaţiilor în care se aplică măsurile de simplificare aprobate prin ordin al ministrului economiei şi finanţelor;

- *Registrul bunurilor primite din alt stat membru*[42]se utilizează pentru evidenţa bunurilor ce au fost transportate din alt stat membru în România sau importate în România ori achiziţionate din România de persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA în alt stat membru.

Armonizarea legislativă referitoare la taxa pe valoarea adăugată, în urma integrării României în UE, include transpunerea directivelor europene în legislaţia noastră (Directiva a VI-a ce prevede regimul general şi cel tranzitoriu aplicabil schimburilor dintre ţările membre UE, Directivele a VIII-a şi a XIII-a ce asigură neutralitatea TVA în relaţiile dintre statele membre, inclusiv în relaţia cu ţările terţe).

Aplicarea principiilor directivelor europene de către statele membre trebuie să asigure:

- neutralitatea impozitului;
- evitarea distorsiunilor de concurenţă între operatorii economici;
- aplicarea principiului, ţării de destinaţie în ceea ce priveşte schimbul de mărfuri;
- evitarea neimpozitării sau dublei impozitări a serviciilor în două state membre diferite prin implementarea regulilor de aplicare teritorială.

7.7.6. Sistemul contabil al taxei pe valoarea adăugată

Reflectarea în contabilitate a taxei pe valoarea adăugată presupune în esenţă înregistrarea în cursul lunii a taxei pe valoarea adăugată deductibilă, colectată şi neexigibilă evidenţiate în documente justificative primare (ex. factura) şi documente justificative centralizatoare (jurnalul de cumpărări şi jurnalul de vânzări), urmând ca la sfârşitul lunii să se realizeze operaţiunea de regularizare a taxei pe valoarea adăugată prin compararea taxei pe valoarea adăugată colectată cu cea deductibilă. Atunci când taxa pe valoarea adăugată colectată este mai mare decât cea deductibilă rezultă *TVA de plată* iar în situaţia inversă *TVA de recuperat.*

Regularizarea taxei pe valoarea adăugată la sfârşitul lunii sau trimestrului, înseamnă închiderea conturilor *4426 „TVA deductibilă”* şi *4427 „TVA colectată”*, acestea neprezentând sold

[41] Pentru entităţile care nu au depăşit în cursul anului precedent o cifră de a faceri din operaţiuni taxabile şi/sau scutite cu drept de deducere de 100.000 euro inclusiv, la cursul de schimb valutar din ultima zi lucrătoare a anului precedent.

[42] Nu se ţine în cazul bunurilor plasate în regim vamal de perfecţionare activă (bunuri primite pentru prelucrare în lohn)

în balanţa de verificare. Pot prezenta sold în balanţa de verificare conturile *4423 „TVA de plată, 4424 „TVA de recuperat”* şi *4428 „TVA neexigibilă”*.

Prezentăm în continuare, modul de *reflectare în contabilitate a taxei pe valoarea adăugată:*

Înregistrarea taxei pe valoarea adăugată deductibilă:

- Evidenţierea taxei pe valoarea adăugată deductibilă aferentă achiziţiilor de imobilizări:

x

% = **404** „Furnizori de imobilizări”

20x „Imobilizări necorporale”
21x „Imobilizări corporale”
23x „Imobilizări în curs”
4426 „TVA deductibilă”

x

- Evidenţierea taxei pe valoarea adăugată deductibilă aferentă achiziţiilor de stocuri:

x

% = **401** “Furnizori”

3xx “Conturi de stocuri”
4426 ”TVA deductibilă”

x

- Evidenţierea taxei pe valoarea adăugată deductibilă aferentă achiziţiei de materiale nestocate, utilităţi, prestaţii:

x

% = **401** ”Furnizori”

6xx ”Conturi de cheltuieli”
4426 ”TVA deductibilă”

x

Înregistrarea taxei pe valoarea adăugată colectată:

- Evidenţierea taxei pe valoarea adăugată colectată aferentă vânzărilor de bunuri şi prestărilor de servicii pe bază de factură:

x

4111 “Clienţi” = %
7xx “Conturi de venituri“
4427 “TVA colectată“

x

- Evidenţierea taxei pe valoarea adăugată colectată aferentă vânzării activelor imobilizate:

x

461 “Debitori diverşi” = %
758 “Alte venituri din exploatare“
4427 “TVA colectată“

x

Regularizarea conturilor de taxă pe valoarea adăugată la sfârşitul lunii sau trimestrului, după caz:

- Situaţia în care TVA colectată este mai mare decât TVA deductibilă:

x

4427 “TVA colectată” = %
4426 “TVA deductibilă”
4423 “TVA de plată”

x

- Situaţia în care TVA colectată este mai mică decât TVA deductibilă:

x

% = **4426** “TVA deductibilă”

4427 “TVA colectată”
4424 “TVA de recuperat”

x

Achitarea taxei pe valoarea adăugată de plată:

x

4423 “TVA de plată” = **5121 “**Conturi la bănci în lei”

_____ x _____

Încasarea taxei pe valoarea adăugată de recuperat:

_____ x _____

5121 "Conturi la bănci în lei" = **4424 "**TVA de recuperat"

_____ x _____

Operaţiuni particulare:

- Evidenţierea taxei pe valoarea adăugată aferentă mărfurilor intrate în unităţile de desfacere cu amănuntul (evidenţa mărfurilor se conduce la preţ de vânzare):

_____ x _____

371 "Mărfuri" = **4428** "TVA neexigibilă"

_____ x _____

- Vânzarea mărfurilor prin comerţul cu amănuntul:

_____ x _____

5311 "Casa în lei" = %

707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"

4427 "TVA colectată"

_____ x _____

- Evidenţierea TVA neexigibilă la scăderea din gestiune a mărfurilor vândute prin comerţul cu amănuntul:

_____ x _____

% = **371** "Mărfuri"

607 "Cheltuieli privind mărfurile"

378 "Diferenţe de preţ la mărfuri"

4428 "TVA neexigibilă"

_____ x _____

- Evidenţierea achiziţiei de stocuri fără a primi factura:

_____ x _____

% = **408** "Furnizori – facturi nesosite"

3xx "Conturi de stocuri"

4428 "TVA neexigibilă"

_____ x _____

- Evidenţierea primirii facturii pentru stocurile livrate anterior fără factură:

_____ x _____

408 "Furnizori – facturi nesosite" = **401** "Furnizori"

şi

4426 "TVA deductibilă" = **4428** "TVA neexigibilă"

_____ x _____

- Vânzarea de produse, mărfuri, etc. pentru care nu s-a întocmit factură în momentul livrării:

_____ x _____

418 "Clienţi – facturi de întocmit" = %

701 "Venituri din vânzarea produselor finite"

707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"

7xx "Conturi de venituri"

4428 "TVA neexigibilă"

_____ x _____

- Întocmirea facturii pentru bunurile şi prestaţiile evidenţiate anterior pe baza altor documente de livrare (ex. aviz de însoţire):

_____ x _____

4111 "Clienţi" = **418**" Clienţi – facturi de întocmit"

şi

4428 "TVA neexigibilă" = **4427** "TVA colectată"

x

- Evidenţierea taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziţiilor din import (achitate în vamă):

x

4426 "TVA deductibilă" = **5121** "Conturi la bănci în lei"

x

- Suportarea pe cheltuieli a taxei pe valoarea adăugată deductibilă conform prevederilor legale (ex. suma determinată prin pro-rată):

x

635 "Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate" = **4426** "TVA deductibilă"

x

- Evidenţierea taxei pe valoarea adăugată aferentă reducerilor financiare acordate la încasarea clienţilor:

x

% = **4111** "Clienţi"

5121 "Conturi la bănci în lei"

667 "Cheltuieli privind sconturile acordate"

4427 "TVA colectată"

sau

4111 "Clienţi" = **4427** "TVA colectată"

x

- Evidenţierea taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor şi serviciilor folosite în scop personal, predate cu titlu gratuit, care depăşesc limitele prevăzute de lege, lipsurilor peste normele legale inclusiv cea aferentă bunurilor şi serviciilor acordate salariaţilor sub formă de avantaje în natură:

x

635 "Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate" = **4427** "TVA colectată"

x

- Evidenţierea taxei pe valoarea adăugată aferentă reducerilor comerciale acordate de furnizori:

x

401 "Furnizori" = %

5121 "Conturi la bănci în lei"

767 "Venituri din sconturi obţinute"

4426 "TVA deductibilă"

sau

4426 "TVA deductibilă" = **401** "Furnizori"

x

- Reducerea comercială acordată de furnizori la sfârşitul anului pentru mărfurile achiziţionate dar care nu se mai află în stoc:

x

% = **401** "Furnizori"

607 "Cheltuieli privind mărfurile"

4426 "TVA deductibilă"

x

- Ambalajele restituibile nu se supun taxei pe valoarea adăugată. TVA – ul intervine însă atunci când ambalajele nu mai pot fi restituite datorită distrugerii sau dacă sunt reţinute:

- reţinute:

x

% = **409** "Furnizori – debitori"

381 “Ambalaje”
4426 “TVA deductibilă”
_____ x _____
- distruse:
_____ x _____
% = **409** “ Furnizori – debitori”
608 “Cheltuieli privind ambalajele”
4426 “TVA deductibilă”
_____ x _____
- Evidenţierea de către furnizori a ambalajelor ce nu mai pot fi restituite de clienţi (considerate ca vândute):
_____ x _____
419 “Clienţi creditori” = %
708”Venituri din activităţi diverse”
4427 “TVA colectată“
_____ x _____
- Evidenţierea avansului încasat de la clienţi (cu emiterea de factură):
_____ x _____
5121 “Conturi la bănci în lei“ = %
419 “Clienţi – creditori“
4427 “TVA colectată“
_____ x _____
- Evidenţierea avansului plătit furnizorilor (cu emitere de factură de către furnizori):
_____ x _____
% = **5121**“Conturi la bănci în lei“
409 “Furnizori – debitori“
4426 “TVA deductibilă“
_____ x _____
- Autolichidarea taxei pe valoarea adăugată, pentru operaţiunile prevăzute la art. 160 din Codul fiscal, precum şi pentru achiziţiile intracomunitare supuse măsurilor de simplificare:
_____ x _____
4426 “TVA deductibilă” = **4427** “TVA colectată”
_____ x _____
Înregistrările prezentate nu sunt limitative, pe parcursul desfăşurării activităţii unei entităţi se realizează diverse operaţiuni, iar reflectarea lor în contabilitate trebuie realizată în funcţie de conţinutul economic al operaţiunilor respective.

7.8. Contabilitatea şi fiscalitatea impozitelor şi taxelor locale

Finanţele publice reprezintă ansamblul mijloacelor băneşti prelevate la dispoziţia statului şi colectivităţilor locale pentru acoperirea cheltuielilor publice.

Impozitele şi taxele locale constituie venituri ale bugetelor locale ale unităţilor administrativ teritoriale şi se datorează de persoanele juridice şi fizice denumite *contribuabili.* Aceste impozite sunt folosite pentru finanţarea cheltuielilor publice prevăzute în bugetele locale.

Sunt asimilate *persoanelor fizice* contribuabilii care desfăşoară activităţi economice pe baza liberei iniţiative ori exercită în mod individual sau prin asociere orice profesie liberă.

Prin *persoane juridice* se înţeleg acele entităţi reprezentate de persoane fizice înregistrate legal ce au un patrimoniu distinct în scopul desfăşurării de activităţi precum:

- comercianţii şi filialele acestora inclusiv unităţile economice ale persoanelor juridice de drept public şi cele ale organizaţiilor politice, sindicale, patronale şi cooperatiste, instituţiilor publice, asociaţiilor şi fundaţiilor;
- cultele religioase şi unităţile locale ale acestora cu personalitate juridică;
- sucursalele şi reprezentanţele autorizate să funcţioneze pe teritoriul României aparţinând persoanelor fizice sau juridice străine şi altele asemenea.

Sunt exceptate de la plata impozitelor locale: instituţiile şi unităţile care funcţionează în subordinea sau coordonarea Ministerului Educaţiei şi Cercetării.

Alături de impozitele şi taxele locale, constituie venituri ale bugetelor locale şi:

- amenzile şi penalităţile aferente impozitelor şi taxelor locale;
- majorările pentru plata cu întârziere a impozitelor şi taxelor locale;
- taxele judiciare de timbru privind activitatea notarială;
- taxele extrajudiciare de timbru;
- 50% din impozitul pe venitul din transferul proprietăţilor imobiliare din patrimoniul personal.

7.8.1. Impozitul şi taxa pe teren

Contribuabilii care deţin în proprietate terenuri situate în municipii, oraşe şi comune, în intravilanul sau în extravilanul localităţilor datorează impozit pe teren.

Impozitul pe teren se stabileşte anual, în sumă fixă pe metru pătrat de teren, în mod diferenţiat, în intravilanul localităţilor, pe ranguri de localităţi şi zone, iar în extravilanul localităţilor, pe ranguri de localităţi şi categorii de folosinţă a terenurilor.

Pentru terenurile proprietate publică sau privată a statului ori a unităţilor administrativ-teritoriale, concesionate, închiriate, date în administrare ori în folosinţă, se stabileşte *taxa pe teren* care reprezintă sarcina fiscală a concesionarilor, locatorilor, titularilor dreptului de administrare sau de folosinţă, după caz, în condiţii similare impozitului pe teren.

La baza determinării impozitului pe teren situat în intravilan stau următoarele elemente:

- suprafaţa terenului;
- suprafaţa la sol a clădirilor, în cazul terenurilor cu destinaţie de teren cu construcţii;
- rangul localităţii în care este amplasat terenul;
- zona şi/sau categoria de folosinţă a terenului;
- majorarea de impozit stabilită de consiliile locale.

Impozitul pe teren este un impozit care se determină anual, formula de calcul pentru terenurile situate în intravilan, fiind:

Impozit pe teren = suprafaţa impozabilă x impozitul unitar (eventual se aplică un coeficient de corecţie)

Pentru terenurile dobândite în cursul anului, indiferent sub ce formă, impozitul pe teren se datorează de la data de întâi a lunii următoare celei în care acestea au fost dobândite, proporţional cu perioada rămasă până la sfârşitul anului fiscal.

Terenurile pentru care nu se datorează impozitul pe teren sunt:

- terenurile cu construcţii, pentru suprafaţa construită[43] a acestora;

- terenurile aparţinând cultelor religioase recunoscute de lege şi unităţilor locale ale acestora cu personalitate juridică;

- terenurile cimitirelor;

- terenurile instituţiilor de învăţământ preuniversitar şi universitar autorizate provizoriu sau acreditate;

- terenurile unităţilor sanitare de interes naţional, nepreluate în patrimoniul autorităţilor locale;

- terenurile deţinute, administrate sau utilizate de o instituţie publică, cu excepţia celor folosite pentru activităţi economice;

- terenurile aferente clădirilor instituţiilor publice, precum şi clădirilor care fac parte din domeniul public al unităţilor administrativ – teritoriale, cu excepţia celor folosite pentru activităţi economice;

- terenurile degradate sau poluate, incluse în perimetrul de ameliorare, pentru perioada cât durează ameliorarea acestuia;

[43] Suprafaţa la sol a clădirii.

- terenurile care prin natura lor sunt improprii pentru agricultură sau silvicultură, terenurile ocupate de iazuri, bălţi, lacuri de acumulare sau căi navigabile, cele folosite pentru activităţile de apărare împotriva inundaţiilor, gospodărirea apelor, hidrometeorologie, cele care contribuie la exploatarea resurselor de apă, cele folosite ca zone de protecţie definite în lege, precum şi terenurile utilizate pentru exploatările din subsol, încadrate astfel printr-o hotărâre a consiliului local, în măsura în care nu afectează folosirea suprafeţei solului;

- terenurile legate de sistemele hidrotehnice, terenurile de navigaţie, terenurile aferente infrastructurii portuare, canalelor navigabile, inclusiv ecluzele şi staţiile de pompare aferente acestora, precum şi terenurile aferente lucrărilor de îmbunătăţiri funciare, pe baza avizului privind categoria de folosinţă a terenului, emis de oficiul judeţean de cadastru şi publicitate imobiliară;

- terenurile parcurilor industriale, ştiinţifice şi tehnologice potrivit legii;

- terenurile ocupate de autostrăzi, drumuri europene, drumuri naţionale, drumuri principale administrate de Compania Naţională de Autostrăzi şi Drumuri Naţionale din România – SA, zonele de siguranţă a acestora, precum şi terenurile din jurul pistelor reprezentând zone de siguranţă;

- terenurile trecute în proprietatea statului sau a unităţilor administrativ-teritoriale în lipsă de moştenitori legali sau testamentari;

- terenurile aferente clădirilor scutite de impozitul pe clădiri, cu excepţia celor utilizate pentru activităţi economice;

- terenurile aferente clădirilor restituite, utilizate exclusiv pentru desfăşurarea unor activităţi de interes public, pe durata pentru care proprietarul este obligat să menţină afectaţiunea de interes public;

Orice persoană care dobândeşte teren are obligaţia de a depune o declaraţie privind achiziţia terenului la compartimentul de specialitate al autorităţii administraţiei publice locale în termen de 30 de zile inclusiv, care urmează după data achiziţiei.

Impozitul se determină anual şi se plăteşte semestrial în 2 tranşe egale, cu următoarele scadenţe:

- 31 martie, inclusiv, acordându-se o bonificaţie de până la 10% stabilită de consiliul local pentru plata anticipată integrală a impozitului;

- 30 septembrie, inclusiv;

7.8.2. Impozitul pe clădiri

Impozitul pe clădiri se datorează de către contribuabili (persoane fizice şi juridice) pentru clădirile aflate în proprietatea lor, indiferent de locul unde sunt situate şi de destinaţia acestora.

Prin clădire se înţelege orice construcţie situată deasupra solului şi/sau sub nivelul acestuia,indiferent de denumirea ori de folosinţa sa, şi care are una sau mai multe încăperi ce pot servi la adăpostirea de oameni, de animale, de obiecte, de produse, de materiale, de instalaţii şi de altele asemenea.

La determinarea impozitului pe clădiri se iau în calcul următoarele elemente:

- rangul localităţii unde se află clădirea	- pentru stabilirea valorii impozabile unitare
- situarea în intravilan sau extravilan	- pentru stabilirea valorii impozabile unitare
- zona în cadrul localităţii	- pentru stabilirea valorii impozabile unitare
- suprafaţă construită desfăşurată a clădirii	- pentru determinarea impozitului
- tipul clădirii şi instalaţiile cu care este dotată	- pentru stabilirea valorii impozabile unitare
- în cazul apartamentului, dacă acesta se află amplasat într-un bloc cu mai mult de 3 niveluri şi 8 apartamente	- pentru diminuarea valorii impozabile unitare
- data finalizării/modernizării clădirii	- pentru diminuarea valorii impozabile
- dacă suprafaţa construită desfăşurată a clădirii depăşeşte 150 mp.	- pentru majorarea valorii impozabile
- numărul de locuinţe aflate în proprietate	- pentru stabilirea majorării impozitului
- majorarea valorii unitare de către consiliul local (maxim 20% faţă de valorile stabilite prin legislaţie)	- pentru stabilirea valorii impozabile

Impozitul pe clădiri, în cazul *persoanelor fizice*, se calculează prin aplicarea cotei de 0,1% pentru clădirile situate atât în mediul rural, cât şi în mediul urban asupra valorii impozabile a clădirii, determinată potrivit criteriilor şi normelor de evaluare.

Impozitul pe clădiri = valoarea impozabilă a clădirii * cota de impozit

Valoarea impozabilă a clădirii se determină în funcţie de suprafaţa construită desfăşurată şi valoarea impozabilă pe metru pătrat.

În cazul contribuabililor care deţin mai multe clădiri cu destinaţia de locuinţă, altele decât cele închiriate, *impozitul pe clădiri se majorează* după cum urmează:

a) cu 15% pentru prima clădire, în afara celei de la adresa de domiciliu;

b) cu 50% pentru cea de a doua clădire, în afara celei de la adresa de domiciliu;

c) cu 75% pentru cea de a treia clădire, în afara celei de la adresa de domiciliu;

d) cu 100% pentru cea de a patra clădire şi următoarele, în afara celei de la adresa de domiciliu.

Impozitul pe clădiri nu se datorează pentru clădirea unei persoane fizice dacă:

- clădirea este o locuinţă nouă realizată în condiţiile Legii locuinţei nr. 114/1996, republicată, cu modificările şi completările ulterioare;
- clădirea este realizată pe bază de credite, în conformitate cu OG nr. 19/1994 privind stimularea investiţiilor pentru realizarea unor lucrări publice şi construcţii de locuinţe aprobată şi modificată prin Legea nr. 82/1995, cu modificările şi completările ulterioare.

Consiliile locale au libertatea acordării unor facilităţi în cazul impozitului pe clădiri în funcţie de anumite considerente de protecţie socială sau în funcţie de alte considerente. Procedurile de acordare a facilităţilor fiscale sunt stabilite de consiliile locale.

Pentru locuinţa de domiciliu, consiliile locale pot adopta în timpul anului hotărâri privind reducerea sau scutirea de impozit pe clădiri, stabilite în sarcina persoanelor fizice.

Impozitul pe clădiri în cazul *persoanelor juridice* se calculează prin aplicarea cotei stabilite de consiliile locale, care poate fi cuprinsă între 0,25% şi 1,5% asupra valorii de inventar a clădirii, înregistrată în contabilitatea acestora, conform prevederilor legale în vigoare.

Impozitul pe clădiri = cota de impozitare * valoarea de inventar înregistrată în contabilitate

Clădirile dobândite în cursul anului, indiferent sub ce formă, se impun cu începere de la data de întâi a lunii următoare celei în care au fost dobândite. Impozitul se calculează proporţional cu perioada rămasă până la sfârşitul anului.

Scăderea de la impunere, în cursul anului, pentru situaţiile de dezafectare, demolare, dezmembrare sau distrugere a clădirilor, precum şi de transfer se face cu începere de la data de întâi a lunii următoare celei în care s-a produs una dintre aceste situaţii. Scăderea se acordă proporţional cu partea de clădire supusă unei astfel de situaţii, precum şi de perioada rămasă până la sfârşitul anului fiscal.

Consiliile locale pot acorda scutiri de la plata impozitului pe clădiri datorat de către persoanele juridice care efectuează investiţii de peste 500.000 euro pe o perioadă de până la 5 ani inclusiv. Scutirea se acordă de la data de întâi a lunii următoare finalizării clădirii.

Impozitul anual determinat pe baza declaraţiilor de impunere depuse la organul fiscal în termen de 30 de zile de la data la care au loc modificări ale clădirilor care duc la modificarea bazei de impozitare şi se *plăteşte semestrial în două tranşe egale, cu următoarele scadenţe:*

- 31 martie inclusiv pentru semestrul I, cu acordarea unei bonificaţii de 10% pentru plata cu anticipaţie a impozitului integral;
- 30 septembrie, inclusiv pentru semestrul II.

Ca şi în cazul celorlalte impozite locale, impozitul pe clădiri se determină anual şi se plăteşte semestrial în 2 tranşe egale, până la 31 martie, respectiv 30 septembrie.

7.8.3. Impozitul pe mijloacele de transport.

Contribuabilii care deţin mijloace de transport cu tracţiune mecanică şi înregistrate în România datorează *un impozit anual stabilit în funcţie de capacitatea cilindrică* a acestora, pentru fiecare 2*00 cm*^{3} [44]*sau fracţiune* din aceştia.

Sunt *scutite* de taxă:

[44] Se determină prin rotunjire în plus la întreg a rezultatului obţinut prin împărţirea capacităţii cilindrice a autoturismului la 200.

a) autoturismele, motocicletele cu ataş şi mototriciclurile care *aparţin persoanelor cu handicap locomotor* şi care sunt adaptate handicapului acestora;

b) navele fluviale de pasageri, bărcile şi luntrile folosite pentru transportul persoanelor fizice cu domiciliul în Delta Dunării, Insula Mare a Brăilei şi Insula Balta Ialomiţei;

c) mijloacele de transport ale instituţiilor publice;

d) mijloacele de transport ale persoanelor juridice care sunt utilizate pentru servicii de transport public de pasageri în regim urban sau suburban, inclusiv transportul de pasageri în afara unei localităţi, dacă tariful de transport este stabilit în condiţii de transport public;

e) vehiculele istorice definite conform prevederilor legale în vigoare.

În cazul autovehiculelor de transport marfă cu masa totală autorizată de peste 12 tone, impozitul pe mijloacele de transport se determină în funcţie de numărul axelor, masa totală maximă autorizată şi tipul sistemului de suspensie, iar pentru remorci, semiremorci sau rulote în funcţie de masa totală maximă autorizată.

Impozitul asupra mijloacelor de transport se datorează începând cu data de întâi a lunii care au fost dobândite, iar în cazul înstrăinării sau radierii în timpul anului din evidenţele autorităţilor la care sunt înmatriculate, taxa se dă la scădere începând cu data de întâi a lunii în care a apărut una dintre aceste situaţii.

Pentru mijloacele de transport ce fac obiectul *contractelor de leasing financiar* taxa se datorează de către locatar (utilizator).

Impozitul asupra mijloacelor de transport se determină de către compartimentele de specialitate ale autorităţilor administraţiei publice locale în a căror rază teritorială contribuabilii îşi au domiciliul, sediul sau punctele de lucru, după caz, pe baza declaraţiei de impunere depuse.

7.8.4. Taxe pentru eliberarea certificatelor, avizelor şi autorizaţiilor

Pentru eliberarea certificatelor, avizelor şi autorizaţiilor contribuabilii datorează taxe diferenţiate.

Taxa pentru eliberarea autorizaţiei de construire *se calculează pe baza valorii de proiect* declarate de solicitant în cererea pentru eliberarea autorizaţiei de construire, în conformitate cu proiectul prezentat.

La terminarea lucrărilor beneficiarii autorizaţiei de construire, în termen de 15 zile de la data expirării termenului de executare stabilit sunt obligaţi să declare structurilor specializate în domeniul amenajării teritoriului şi al urbanismului ale autorităţilor administraţie publice locale valoarea reală a lucrărilor, în vederea regularizării taxei pentru autorizaţia de construire.

Recalcularea şi aducerea la cunoştinţa contribuabilului trebuie realizată în termen de 15 zile de la depunerea declaraţiei, iar contribuabilul trebuie să plătească diferenţa de plată sau să primească diferenţa de taxă achitată în plus în termen de 15 zile de la înştiinţare.

Comercianţii care desfăşoară activităţi de natura restaurantelor sau barurilor datorează bugetului local o taxă pentru eliberarea şi vizarea anuală a autorizaţiei privind desfăşurarea activităţilor de alimentaţie publică de până la 3.000 lei. Cuantumul taxei se stabileşte de către consiliile locale şi se achită anual.

7.8.5. Taxa pentru folosirea mijloacelor de reclamă şi publicitate

Contribuabilii care beneficiază sub diverse forme de servicii de *reclamă şi publicitate sunt obligaţi să încheie contracte scrise,* în acest sens şi datorează bugetelor locale pe raza cărora se efectuează publicitatea o taxă de reclamă şi publicitate care poate fi cuprinsă între *1% şi 3%* din valoarea contractului, exclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă. Taxa nu se datorează pentru serviciile de reclamă şi publicitate realizate prin mijloacele de informare în masă: ziare şi alte tipărituri, radio, televiziune şi internet.

Taxa datorată se plăteşte lunar de către cel care efectuează reclama şi publicitatea la bugetul local al unităţii administrativ – teritoriale în a cărei rază se realizează serviciul, până la data de 10 a lunii următoare, pe toată perioada desfăşurării contractului, începând cu luna în care taxa a devenit

exigibilă. Taxa devine exigibilă la data intrării în vigoare a contractului de prestare a serviciului de reclamă şi publicitate.

Pentru folosirea mijloacelor de publicitate prin afişaj, panouri sau alte asemenea mijloace publicitare beneficiarii datorează o taxă care poate fi de până la 23 lei/an/m^2, pentru afişajul situat în locul unde se desfăşoară activitatea economică şi de până la 17 lei/an/m^2 în cazul oricărui alt afişaj.

Taxa pentru folosirea mijloacelor de reclamă şi publicitate *se plăteşte anticipat, sau trimestrial* de către beneficiarul publicităţii, proporţional cu numărul de luni de utilizare, la bugetul local al unităţii administrativ – teritoriale pe a cărei rază este expus afişul publicitar. În situaţiile în care mijloacele de reclamă şi publicitate au o durată mai mare de un an, taxa se plăteşte până la data de 31 ianuarie a fiecărui an.

Instituţiile publice nu datorează taxa pentru folosirea mijloacelor de reclamă şi publicitate, cu excepţia cazului în care fac reclamă unor activităţi economice.

Cota procentuală şi cuantumul taxei prevăzut în sumă fixă se stabilesc de către consiliile locale în a căror rază teritorială se realizează publicitatea, în limitele prevăzute mai sus.

7.8.6. Impozitul pe spectacole

Contribuabilii care organizează manifestări artistice, competiţii sportive, activităţi artistice şi distractive de videotecă şi discotecă, denumite în continuare *spectacole*, datorează impozit pe spectacole, calculat *în cote procentuale asupra încasărilor* din vânzarea biletelor de intrare şi a abonamentelor *sau în sumă fixă pe metru pătrat*, în funcţie de suprafaţa incintei unde se desfăşoară spectacolul, mai puţin valoarea timbrelor instituite, potrivit legii.

Nu se datorează impozit pentru spectacolele organizate în scopuri umanitare.

Pentru manifestările artistice şi competiţiile sportive impozitul pe spectacole se stabileşte asupra încasărilor din vânzarea abonamentelor şi a biletelor de intrare, prin aplicarea următoarelor cote:

- *2%* pentru manifestările artistice de teatru, de operă, de operetă, de filarmonică, cinematografie, muzicale, de circ, precum şi pentru competiţiile sportive interne şi internaţionale;
- *5%* pentru manifestările artistice de genul: festivaluri, concursuri, cenacluri, serate, recitaluri sau alte asemenea manifestări artistice ori distractive care nu au caracter ocazional.

Pentru activităţile artistice şi distractive de videotecă şi discotecă impozitul pe spectacole se stabileşte în funcţie de suprafaţa incintei în care se desfăşoară spectacolul, pe zi de funcţionare, după cum urmează:

- în cazul videotecilor, un impozit de până la 1 lei/m^2/zi;
- în cazul discotecilor, un impozit de până la 2 lei/m^2/zi.

Cuantumul impozitului se stabileşte de către consiliile locale în a căror rază administrativ – teritorială se realizează activităţile artistice şi distractive.

Persoanele care datorează impozitul pe spectacole au obligaţia de a depune o declaraţie la compartimentul de specialitate al autorităţii administraţiei publice locale, până la data de 15, inclusiv, a lunii următoare celei în care au avut loc spectacolele, termen până la care trebuie plătit şi impozitul.

7.8.7. Taxa hotelieră

Pentru şederea în unităţi de cazare, consiliile locale pot hotărî instituirea unei taxei hoteliere, datorate de persoanele fizice în vârstă de peste 18 ani.

Taxa se determină pe baza cotei stabilite de consiliile locale între *0,5% şi 5%*, aplicată la tarifele de cazare practicate de unităţile hoteliere. Taxa hotelieră se încasează de către persoanele juridice prin intermediul cărora se realizează cazarea, o dată cu luarea în evidenţă a persoanelor cazate şi se varsă la bugetul local în primele 10 zile ale fiecărei luni pentru luna precedentă, termen până la care trebuie depusă şi *declaraţia-decont, privind sumele încasate reprezentând taxa hotelieră*.

7.8.8. Alte taxe locale

În exercitarea atribuţiilor ce le revin în administrarea domeniului public şi privat al unităţilor administrativ – teritoriale, consiliile locale sau judeţene, după caz, *pot institui taxe zilnice* cuprinse între 0 lei şi 13 lei pentru utilizarea temporară a locurilor publice şi pentru vizitarea muzeelor, caselor memoriale, monumentelor istorice, de arhitectură şi arheologie.

Consiliile locale, pot institui taxe zilnice, cuprinse între 0 lei şi 13 lei pentru deţinerea în proprietate sau în folosinţă, după caz, *de utilaje destinate să funcţioneze în scopul obţinerii de venit*.

Taxa anuală pentru vehicule lente poate fi instituită de către consiliile locale între 0 lei şi 34 lei pe an. Sumele provenite din alte taxe locale constituie venituri proprii ale bugetelor locale şi se plătesc anticipat.

7.8.9. Înregistrarea în contabilitate a impozitelor şi taxelor locale

a) constituirea obligaţiei de plată:

635 ”Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate”	=	**446** ”Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate” - Analitic distinct

b) achitarea impozitului sau a taxei:

446 ”Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate” - Analitic distinct	=	% **5121** ”Conturi la bănci în lei” **5311** ”Casa în lei” **542** ”Avansuri de trezorerie”

7.9. Contabilitatea şi fiscalitatea taxelor vamale şi a accizelor armonizate.

7.9.1. Contabilitatea şi fiscalitatea taxelor vamale.

Taxele vamale se plătesc de importatori şi comisionari în vamă.

Calculul taxei vamale se face pe baza *valorii în vamă* a bunurilor importate determinată potrivit cursurilor comunicate de BNR aflate în vigoare în momentul efectuării operaţiei de taxare în fiecare zi de *joi* valabile pentru toată săptămâna viitoare. Taxele vamale sunt prevăzute în *tariful vamal* exprimate în procente şi aplicate la *valoarea în vamă.*

Tx.vm. = V v.m. x Cota procentuală pe categorii de bunuri

Valoarea în vamă *cuprinde:*

- costurile în valută la care au fost cumpărate bunurile;
- costurile de transport şi asigurarea pe parcurs extern până la graniţă, în vamă;
- costurile de încărcare, descărcare, manipulare pe parcurs extern;
- orice costuri efectuate în afara graniţelor strict necesare importului de bunuri.

Plata taxelor vamale se face în momentul vămuirii respectiv înainte de eliberarea bunurilor din vamă.

Înregistrarea în contabilitate a taxelor vamale presupune următoarele înregistrări:

Exemplu: O societate comercială importă mărfuri din afara comunităţii, la preţul de factură de 15.000 Euro. Costurile de transport al mărfurilor, stabilite pe baza facturii emise de transportator sunt în sumă de 1.200 Euro. Taxele vamale datorate pentru mărfurile respective sunt în cuantum de 10%. Cursul de schimb valabil pentru data efectuării importului este 1 Euro = 4,2500 lei.

- înregistrarea facturii de marfă:

371 *”Mărfuri”*	=	**401** *15.000 Euro “Furnizori” 63.750 Lei*

- înregistrarea facturii de transport:

371	=	**401**	*1.200 Euro*
"Mărfuri"		*"Furnizori"*	*5.100 Lei*

x

- înregistrarea taxelor vamale datorate:

x

371	=	**446.1**	*6.885 Lei*
"Mărfuri"		*"Taxe vamale"*	

x

- plata taxelor vamale şi a Taxei pe valoarea adăugată datorate:

x

%	=	**5121**	*21.275*
		"Conturi la bănci în lei"	
446.1			*6.885*
„Taxe vamale"			
4423			*14.390*
„TVA de plată"			

x

7.9.2. Contabilitatea şi fiscalitatea accizelor armonizate.

Accizele armonizate reprezintă taxe speciale de consumaţie care se datorează bugetului de stat pentru următoarele produse din import sau din producţia internă:

- berea;
- vinurile;
- băuturile fermentate, altele decât berea şi vinurile;
- produse intermediare;
- alcoolul etilic;
- tutunul prelucrat;
- produsele energetice;
- energia electrică.

Acciza devine exigibilă când produsul este eliberat pentru consum în România, precum şi la data la care se constată o pierdere sau o lipsă a produsului accizabil.

Nu se datorează plata accizei dacă produsul se află într-un regim suspensiv şi nu este disponibil pentru a fi folosit în România datorită vărsării, spargerii, incendierii, inundaţiilor sau altor cazuri de forţă majoră, precum şi datorită evaporării sau a altor situaţii care reprezintă rezultatul natural al producerii, deţinerii sau deplasării produsului, fără a se depăşi limitele prevăzute de norme.

Pentru produsele accizabile care beneficiază de un regim de scutire, acciza devine exigibilă la data la care produsul este utilizat într-un scop care nu este în conformitate cu scutirea.

În situaţia produselor energetice, acciza devine exigibilă la data la care produsul este oferit spre vânzare sau este utilizat drept combustibil pentru motor ori încălzire.

Acciza devine exigibilă şi la data la care se revocă sau se anulează autorizaţia pentru produsele accizabile depozitate într-un antrepozit fiscal.

Plata accizelor se face în lei.

Valoarea în lei a accizelor datorate bugetului de stat stabilite în echivalent euro pe unitate de măsură se determină prin transformarea sumelor exprimate în echivalent euro la cursul de schimb valutar comunicat de BNR pentru *ultima zi a fiecărei luni.* Acest curs se utilizează pentru calculul accizelor şi a altor impozite indirecte pe toată durata lunii imediat următoare.

Răspunderea pentru calcularea şi vărsarea la bugetul de stat a accizelor, a impozitului la ţiţeiul şi gazele naturale din producţie internă revine plătitorilor.

Aceştia sunt obligaţi să se înregistreze ca plătitori de astfel de impozite la organele fiscale teritoriale.

Plătitorii de accize au obligaţia să depună la organul fiscal teritorial *decontul privind accizele*, conform dispoziţiilor legale privind declararea obligaţiilor de plată la bugetul de stat.

Plata accizelor şi a impozitului la ţiţeiul şi la gazele naturale din producţia internă se efectuează lunar până la data de 25 a lunii următoare prin virament bancar sau numerar în contul bugetului de stat.

Pentru produsele din import accizele se plătesc în vamă odată cu plata taxelor vamale.

Contabilitatea operaţiunilor privind accizele presupun următoarele înregistrări:

Exemplu: O rafinărie livrează unei staţii *„Peco”* 20.000 tone de motorină, la preţul de 3.000 lei/to + TVA 19%. În preţul de livrare este inclusă şi acciza în cuantum de 336 Euro/tonă, la un curs stabilit la 1 octombrie 2008 de 1 Euro = 3,7348 lei. Preţul de producţie este de 1.650 lei/tonă.

a) înregistrarea motorinei la preţ de producţie:

*20.000 to * 1.650 lei/tonă = 33.000.000 lei*

345 *“Produse finite”*	=	**711** *“Variaţia stocurilor”*	*33.000.000*

b) livrarea motorinei către staţia „Peco”, cu evidenţierea pe factură a accizei datorate:

*20.000 to * 3.000 lei = 60.000.000 lei, din care acciza:*

*20.000 to * 336 Euro * 3,7348 lei = 25.097.856 lei*

4111 “Clienţi”	=	**%**	*71.400.000*
		701 „*Venituri din vânzarea produselor finite*”	*34.902.144*
		446 *„Alte impozite şi taxe – analitic accize”*	*25.097.856*
		4427 „*TVA colectată*”	*11.400.000*

c) plata accizelor la bugetul de stat:

446.x *„Alte impozite şi taxe – analitic accize”*	=	**5121** *“Conturi la bănci în lei”*	*25.097.856*

d) descărcarea gestiunii de produsele finite vândute:

711 *“Variaţia stocurilor”*	=	**345** *“Produse finite”*	*33.000.000*

e) încasarea facturii

5121 *“Conturi la bănci în lei”*	=	**4111** *“Clienţi”*	*71.400.000*

La cumpărător accizele vor fi înregistrate în costul mărfurilor achiziţionate:

%	=	**401** *“Furnizori”*	*71.400.000*
371 *„Mărfuri”*			*34.902.144*
371 *„Mărfuri”(suma aferentă accizei)*			*25.097.856*
4426 *„TVA deductibilă”*			*11.400.000*

Calculul accizelor[45] se face diferenţiat în funcţie de felul produselor ce constituie obiectul impunerii conform legii.

Accizele se plătesc la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care acciza devine exigibilă.

ÎNTREBĂRI RECAPITULATIVE

1. Prezentaţi conţinutul impozitelor, taxelor şi a contribuţiilor entităţilor la bugetul general consolidat.
2. Ce cuprind veniturile salariale?
3. Care este modalitatea de calcul a impozitului pe salarii?
4. Prezentaţi conţinutul, contabilitatea şi fiscalitatea contribuţiei la fondul de şomaj.
5. Prezentaţi conţinutul, contabilitatea şi fiscalitatea asigurărilor sociale de sănătate.
6. Prezentaţi sistemul contabil al taxei pe valoarea adăugată.
7. Rezultatul contabil este reprezentat de:
   a) profitul net sau pierderea netă pe o perioadă, înainte de scăderea cheltuielior cu înpozitul
   b) profitul sau pierderea exerciţiului determinat în concordanţă cu regulile stabilite de autoritatea fiscală pe baza cărora impozitul pe profit ste plătibil.
   c) nici un răspuns nu este corect
8. Care este valoarea profitului fiscal cunoscând: cheltuieli totale 10000 lei, venituri totale 12000 lei, dividende primite 1000 lei de la o altă persoană juridică română, majorări de întârziere 500 lei, cheltuieli înregistrate 300 lei care nu au la baza un document justificativ.
   a) 3800 lei
   b) 1200 lei
   c) 1800 lei
9. Obligaţia întreprinderii privind taxele vamale (ca element al costului de achiziţie) pentru importul de mărfuri se înregistrează astfel:
   a) 371 = 446
   b) 635 = 446
   c) 446 = 5121
10. O societate comerciala importa materii prime in valoare de 5.000 euro. Se cunosc urmatoarele elemente :
    - taxa vamala 10%
    - comisionul vamal 1%
    - TVA 19%
    - la data vamuirii, cursul de schimb era de 3,35 lei/euro.

    Valoarea contabila a stocului de materii prime importate este :
    a) 16.750 lei
    b) 22.125 lei
    c) 18.425 lei
11. SC Ramo SA prezinta urmatoarea situatie a soldurilor conturilor la 31.12.N :
    - sold creditor 121- 8.000 lei (profit contabil brut) ;
    - sold debitor 117 - 2.000 lei (pierdere neacoperita din anul precedent) ;
    - venituri din dividende incasate 500 lei;
    - amenzi si penalitati platite 1.500 lei ;
    - profit repartizabil la rezerva legala 5% din profitul brut contabil.

    Care este suma impozitului pe profit, in conditiile in care cota impozitului pe profit este de 16%?
    a) 1.440 lei

[45] Conform prevederilor HG nr. 1861/2006, pentru modificarea şi completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, aprobat prin HG. Nr.44/2004, publicată în M.O. nr. 1044/2006.

b) 1.280 lei
c) 1.650 lei

CAPITOLUL 8

CONTABILITATEA ŞI FISCALITATEA DIVIZĂRII FUZIUNII ŞI LICHIDĂRII SOCIETĂŢILOR COMERCIALE

8.1. Noţiunea şi reglementarea juridică a societăţilor comerciale.

Societăţile comerciale constituie cel mai potrivit instrument economic şi juridic de canalizare a eforturilor umane şi financiare, atât pentru atingerea unor scopuri sociale şi economice, cât şi pentru satisfacerea intereselor personale ale întreprinzătorilor.

Pentru desfăşurarea unei activităţi economice eficiente şi fără distorsiuni, societatea comercială a fost concepută ca o entitate economică autonomă, căreia i s-a conferit prin lege personalitate juridică distinctă.

Analizând modul de organizare şi desfăşurare a activităţii, precum şi scopul lor, societăţile comerciale ar putea fi definite ca fiind o grupare de persoane constituită pe baza unui contract de societate, care beneficiază de personalitate juridică, în care asociaţii se înţeleg să pună în comun anumite bunuri, pentru a exercita fapte de comerţ, în scopul realizării şi împărţirii beneficiilor rezultate[46].

Legea 31/1990, privind societăţile comerciale, reglementează activitatea tuturor societăţilor comerciale care îşi desfăşoară activitatea în România, indiferent de obiectul lor de activitate sau de forma de organizare, cuprinzând prevederi generale aplicabile oricărei societăţi comerciale, cât şi reguli speciale aplicabile pentru fiecare formă juridică de societate comercială în parte. Formele de societăţi comerciale consacrate prin Legea 31/1990 sunt: societatea în nume colectiv, societatea în comandită simplă, societatea pe acţiuni, societatea în comandită pe acţiuni, societatea cu răspundere limitată şi în urma modificărilor aduse legii prin Ordonanţa de Urgenţă a Guvernului nr. 52 din 21 aprilie 2008, ca urmare a intrării României în Uniunea Europeană, societatea europeană.

Pe lângă Legea 31/1990, societăţilor europene le sunt aplicabile şi prevederile Regulamentului Consiliului (CE) nr. 2.157/2001 din 8 octombrie 2001, privind statutul societăţilor europene. Înainte de înmatricularea la registrul comerţului, societăţile europene care îşi stabilesc sediul social în România, trebuie să încheie un acord privind implicarea angajaţilor în activitatea societăţii, iar în termen de 30 de zile de la înregistrarea lor, Oficiul Naţional al Registrului Comerţului are obligaţia de a comunica Jurnalului Oficial al Uniunii Europene, un anunţ privind înmatricularea societăţii.

8.2. Reorganizarea societăţilor comerciale prin fuziune şi divizare.

Pe parcursul desfăşurării activităţii economice a societăţilor comerciale pot apărea împrejurări care să determine necesitatea modificării societăţii comerciale pentru adaptarea la noile cerinţe. Acţionarii sau asociaţii pot fi astfel interesaţi de mărirea sau reducerea capitalului social, schimbarea obiectului de activitatea al societăţii sau a formei juridice, divizarea societăţii sau fuziunea ei cu alte societăţi.

Datorită faptului că orice modificare adusă societăţilor comerciale poate să afecteze interesele creditorilor societăţii, este obligatorie publicarea hotărârii de modificare în Monitorul

[46] Stanciu D. Cărpenaru, *Drept comercial român,* Editura All Beck 2002.

Oficial, astfel încât orice terţ care-şi consideră afectate interesele să poată face opoziţie în termen de 30 de zile de la data publicării actului.

Fuziunea şi divizarea sunt în fapt proceduri prin care se realizează reorganizarea societăţilor comerciale[47]. În România, reorganizarea societăţilor comerciale, prin fuziune şi divizare, este reglementată prin Legea 31/1990 privind societăţile comerciale şi prin Ordinul 1.376/17 septembrie 2004, pentru aprobarea Normelor metodologice privind reflectarea în contabilitate a principalelor operaţiuni de fuziune, divizare, dizolvare şi lichidare a societăţilor comerciale, precum şi retragerea sau excluderea unor asociaţi din cadrul societăţilor comerciale şi tratamentul fiscal al acestora.

Hotărârea privind fuziunea sau divizarea este de competenţa adunării generale a acţionarilor în condiţiile de cvorum şi majoritate prevăzute pentru modificarea actului constitutiv.

Societăţile comerciale pot efectua o fuziune sau o divizare utilizând una dintre următoarele două metode: - *metoda rezultatului*, respectiv *evaluarea globală* a societăţilor;
- *metoda valorii nete contabile* a societăţilor comerciale.

Pentru realizarea evaluării societăţilor comerciale care intră într-o operaţiune de fuziune sau divizare, poate fi folosită una dintre următoarele metode: metoda patrimonială sau metoda activului net, metoda bursieră, metoda bazată pe rezultate (valoarea de rentabilitate, valoarea de randament, valoarea de supraprofit), metode mixte şi metoda bazată pe fluxul financiar sau cash-flow-ul.

Valoarea globală, stabilită prin una din metodele menţionate, reprezintă valoarea aportului net de fuziune al fiecărei societăţi intrate în fuziune, pe baza acestei valori stabilindu-se raportul de schimb. **Valoarea activului net contabil** este egală cu valoarea aportului net numai în cazul în care s-a folosit metoda patrimonială de evaluare globală a societăţii. În cazul în care cele doua valori nu sunt egale, la societatea absorbită, intrata în contopire sau divizată, diferenţele sunt recunoscute ca elemente de câştiguri sau pierderi din fuziune sau divizare, astfel: dacă valoarea aportului net este mai mare decât activul net contabil, diferenţa este recunoscuta ca profit, dacă activul net contabil este mai mare decât valoarea aportului net, diferenţa este recunoscută ca pierdere. Profitul sau pierderea pot fi înregistrate fie în conturile 7583 "Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital", respectiv 6583 "Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital" şi apoi în contul 121 "Profit şi pierdere", fie în contul 117 "Rezultatul reportat", unde este cazul în scopul respectării principiului independenţei exerciţiului.

Dacă societatea care a preluat afacerea continuă activitatea comercială a entităţii care şi-a cedat bunurile la operaţiunea de fuziune sau divizare poate fi utilizată ***metoda valorii nete contabile***, care presupune preluarea tuturor elementelor bilanţiere ale societăţii cedente.

8.3. Fuziunea societăţilor comerciale.

8.3.1. Noţiunea şi formele fuziunii societăţilor comerciale.

Fuziunea reprezintă operaţiunea prin care două sau mai multe societăţi comerciale hotărăsc separat transmiterea elementelor de activ şi de pasiv la una dintre societăţi sau înfiinţarea unei noi societăţi comerciale în scopul comasării activităţilor[48].

Pot exista două forme de fuziune a societăţilor comerciale:

- fuziunea prin absorbţia uneia sau a mai multor societăţi comerciale de către o altă societate comercială;
- fuziunea prin contopirea a două sau mai multe societăţi comerciale în scopul de a alcătui o societate comercială nouă.

Din punct de vedere juridic societatea comercială absorbantă dobândeşte drepturile şi este ţinută să respecte obligaţiile societăţilor comerciale pe care le absoarbe. Din punct de vedere fiscal, însă, aceasta nu are dreptul, să recupereze pierderea fiscală înregistrată de către societatea absorbită.

[47] I. Băcanu, *Noua reglementare a fuziunilor şi divizării societăţilor comerciale*, Revista de drept comercial nr. 5/1999

[48] Definiţie dată de OMFP 1.376 din 17 septembrie 2004, Monitorul Oficial nr. 1012 din 3 noiembrie 2004.

Societăţile comerciale care participă la fuziune au obligaţia de a efectua inventarierea, cu respectarea prevederilor OMFP 2.861/9.10.2009, pentru aprobarea Normelor privind organizarea şi efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii[49].

După evaluarea elementelor deţinute, acestea sunt prezentate în situaţiile financiare în conformitate cu normele şi reglementările contabile aplicabile.

8.3.2. Fuziunea transfrontalieră.

În urma intrării României în Uniunea Europeană, ca urmare a angajamentelor asumate prin Tratatul de aderare şi datorită apariţiei necesităţii asigurării cadrului legal intern care să faciliteze aplicarea Regulamentului (CE) nr. 2.157/2001 al Consiliului din 8 octombrie 2001, privind statutul societăţii europene şi a Regulamentului (CE) nr. 1.435/2003 al Consiliului din 22 iulie 2003, privind statutul societăţii cooperative europene, Legea 31/1990, privind societăţile comerciale, a fost modificată şi completată prin Ordonanţa de Urgenţă nr. 52 din 21 aprilie 2008.

Fuziunea transfrontalieră este operaţiunea prin care[50]:

a) una sau mai multe societăţi, dintre care cel puţin două sunt guvernate de legislaţia a două state membre diferite, sunt dizolvate fără a intra în lichidare şi transferă totalitatea patrimoniului lor unei alte societăţi în schimbul repartizării către acţionarii/asociaţii societăţii sau societăţilor absorbite de acţiuni/părţi sociale la societatea absorbantă şi, eventual, al unei plăţi în numerar de maximum 10% din valoarea nominală a acţiunilor/părţilor sociale astfel repartizate;

b) mai multe societăţi, dintre care cel puţin două sunt guvernate de legislaţia a două state membre diferite, sunt dizolvate fără a intra în lichidare şi transferă totalitatea patrimoniului lor unei societăţi pe care o constituie, în schimbul repartizării către acţionarii/asociaţii lor de acţiuni/părţi sociale la societatea nou-înfiinţată şi, eventual, al unei plăţi în numerar de maximum 10% din valoarea nominală a acţiunilor/părţilor sociale astfel repartizate;

c) o societate este dizolvată fără a intra în lichidare şi transferă totalitatea patrimoniului său unei alte societăţi care deţine totalitatea acţiunilor sale/părţilor sociale sau a altor titluri conferind drepturi de vot în adunarea generală.

Plata în numerar poate fi superioară plafonului de 10% din valoarea nominală a acţiunilor sau părţilor sociale repartizate, dacă legislaţia a cel puţin unuia dintre statele membre a căror naţionalitate o deţin societăţile participante la fuziune sau societatea nou-înfiinţată permite depăşirea acestui procent.

8.3.3. Combinările de întreprinderi conform standardelor internaţionale de raportare financiară.

Standardele internaţionale de raportare financiară utilizează în locul denumirii de fuziune termenul de *combinări de întreprinderi*, pe care îl defineşte ca fiind gruparea unor entităţi sau întreprinderi separate într-o singură întreprindere raportoare.

IFRS 3 – Combinări de întreprinderi a fost emis ca urmare a necesităţii unificării pe plan internaţional a contabilizării combinărilor de întreprinderi, referitoare la:

a. metoda contabilă folosită pentru combinările de întreprinderi;

b. evaluarea iniţială a activelor identificabile dobândite şi a datoriilor şi datoriilor contingente asumate într-o combinare de întreprinderi;

c. recunoaşterea datoriilor în vederea terminării sau reducerii activităţii entităţii dobândite;

d. tratamentul contabil folosit pentru orice surplus obţinut în situaţiile în care proporţia deţinută de dobânditor din valoarea justă a activelor nete identificabile dobândite depăşeşte costul aferent combinării de întreprinderi;

e. contabilizarea fondului comercial şi a imobilizărilor necorporale dobândite în urma unei combinări de întreprinderi.

[49] Monitorul Oficial nr. 704 din 20 octombrie 2009.

[50] Art. 251[4], alin. (1) din Legea 31/1990, modificată prin OUG 52/2008.

O combinare de întreprinderi poate fi efectuată printr-o varietate de moduri, cum ar fi: cumpărarea de către o entitate a capitalurilor proprii ale altei entităţi, cumpărarea totalităţii activelor nete ale unei alte entităţi, asumarea datoriilor unei alte entităţi sau cumpărarea unei părţi din activele nete ale unei alte entităţi care împreună formează una sau mai multe întreprinderi.

Combinarea poate fi efectuată prin emitere de acţiuni, prin transfer de numerar, echivalent de numerar sau alte active, sau printr-o combinaţie a acestor metode.

Ca efect al unei combinări poate fi înfiinţată o nouă entitate care să controleze entităţile combinate sau activele nete transferate, sau poate fi restructurată una sau mai multe dintre entităţile participante la combinare.

De asemenea în urma combinării poate rezulta şi o relaţie de tip societate-mamă – filială, în care entitatea dobândită devine astfel o filială dobânditorului. În acest caz dobânditorul trebuie să prezinte în situaţiile sale financiare individuale interesul său în entitatea dobândită ca o investiţie într-o filială.

În conformitate cu prevederile standardului *IFRS 3* toate combinările de întreprinderi ce intră sub incidenţa sa trebuie să fie contabilizate utilizându-se metoda achiziţiei.

Metoda achiziţiei presupune că, dobânditorul ca entitate care preia controlul asupra celorlalte entităţi sau întreprinderi participante la combinare trebuie să evalueze costul combinării ca o agregare a valorilor juste, la data transferului, a activelor transferate, a datoriilor contractate sau asumate şi a instrumentelor de capitaluri proprii emise de dobânditor în schimbul controlului asupra entităţii dobândite; la care se adaugă şi orice alte costuri direct atribuibile operaţiunii.

Pentru contabilizarea unei combinări de întreprinderi prin metoda achiziţiei trebuie avute în vedere următoarele *etape*:

a. identificarea dobânditorului;
b. determinarea datei achiziţiei;
c. evaluarea costului aferent combinării de întreprinderi;
d. identificarea şi contabilizarea iniţială a activelor, datoriilor şi datoriilor contingente ale întreprinderii dobândite, cu respectarea regulilor de recunoaştere;
e. urmărirea evoluţiei, ulterioare combinării, a activelor şi datoriilor achiziţionate şi prezentarea lor în situaţiile financiare;
f. contabilizarea fondului comercial şi a excedentului din cota parte a intereselor dobânditorului, în valoarea justă a activelor, datoriilor şi datoriilor contingente dobândite, în costul de achiziţie.

8.3.4. Etapele operaţiunilor de fuziune.

8.3.4.1. Etapele fuziunii prin absorbţie.

Operaţiunea de fuziune prin absorbţie se realizează prin parcurgerea mai multor etape:

1) Se efectuează *inventarierea şi evaluarea* elementelor de activ şi de pasiv ale societăţilor comerciale care fuzionează, cu respectarea prevederilor Legii contabilităţii nr. 82/1991, republicată, a OMFP 2.861/2009 şi a OMFP 1.752/2005, pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene. Un activ este recunoscut în bilanţ numai dacă se presupune că el va genera beneficii economice viitoare şi costul sau valoarea acestui activ pot fi evaluate în mod credibil.

2) Se întocmesc, de către fiecare societate comercială care urmează să fuzioneze, *situaţiile financiare* înainte de fuziune cu respectarea prevederilor OMFP 1.752/2005, pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene. Pe baza bilanţului întocmit înainte de fuziune se determină activul net contabil, conform formulei:

Activ net contabil = Total Active - Total Datorii

3) Se face *evaluarea globală* a societăţilor ce fuzionează şi se determină aportul net, utilizându-se una dintre metodele menţionate anterior (metoda patrimonială sau metoda activului net, metoda bursieră, metoda bazată pe rezultate, metode mixte sau metoda bazată pe fluxul financiar sau cash-flow-ul).

4) Se calculează *raportul de schimb* al acţiunilor sau al părţilor sociale astfel:

a. se determină valoarea contabilă a acţiunilor sau a părţilor sociale ale societăţilor comerciale ce fuzionează, prin raportarea aportului net la numărul de acţiuni (părţi sociale) emise; sau prin raportarea activului net contabil la numărul de acţiuni (părţi sociale);

$$Vc = \frac{\text{Aport net}}{\text{Nr. act}};$$

b. se stabileşte raportul de schimb al acţiunilor (părţilor sociale), prin raportarea valorii contabile a unei acţiuni (părţi sociale) a societăţii absorbite la valoarea contabila a unei acţiuni (părţi sociale) a societăţii absorbante:

$$Rsch. = \frac{\text{Vc/act. soc. absorbită}}{\text{Vc/act.soc.absorbantă}};$$

5) Se stabileşte numărul de acţiuni sau de părţi sociale ce trebuiesc emise pentru remunerarea aportului net de fuziune:

a) se determină numărul de acţiuni sau de părţi sociale ce trebuie emise de societatea comercială care absoarbe, fie prin raportarea capitalului propriu (activul net) al societăţilor comerciale absorbite la valoarea contabila a unei acţiuni sau părţi sociale a societăţii comerciale absorbante, fie prin înmulţirea numărului de acţiuni ale societăţii comerciale absorbite cu raportul de schimb;

$$Nr.\ act._e = \frac{\text{Cp soc. absorbita (Activ net)}}{\text{Vc/act.soc.absorbanta}};$$

sau:

$$Nr.\ act._e = Nr.act.soc.absorbită * Rsch.$$

b) se majorează capitalul social la societatea comercială absorbantă, prin înmulţirea numărului de acţiuni care trebuie emise de această societate cu valoarea nominală a unei acţiuni sau a unei părţi sociale:

ΔCsoc. = *Nr. act.$_e$ * Vn/act.soc.absorbantă;*

c) se stabileşte prima de fuziune, ca diferenţă între valoarea contabila a acţiunilor sau a părţilor sociale şi valoarea nominală a acestora.

Pf = Vc – Vn;

6) Se înregistrează în contabilitatea societăţilor operaţiunile efectuate cu ocazia fuziunii.

Societăţile comerciale absorbite se dizolvă şi îşi pierd personalitatea juridică, o dată cu înregistrarea fuziunii în registrul comerţului.

<u>Exemplu:</u> Fuziunea prin absorbţie cu utilizarea metodei rezultatului.

Societăţile comerciale „***A***" şi „***B"***. decid să fuzioneze în scopul obţinerii unei cote de piaţă mai mare.

1) *Inventarierea şi evaluarea* elementele de activ şi de pasiv ale societăţilor "***A***" SRL – absorbantă şi "***B***" SRL – absorbită).

Evidenţierea în contabilitatea SC "A" a diferenţei de valoare:

212	=	**105**
"Construcţii"		*"Rezerve din reevaluare"*

2) *Întocmirea bilanţurilor* înainte de fuziune.

3) Se face *evaluarea globală* a societăţilor.

Activul net contabil rezultat în urma evaluării = Total active – Datorii

Aport net = Activ net contabil

4) Se determină raportul de schimb al părţilor sociale, pentru acoperirea aportului societăţii absorbite. Se stabileşte valoarea contabilă a părţilor sociale ale societăţilor "***A***" SRL şi "***B***" SRL. Se stabileşte raportul de schimb al părţilor sociale, prin raportarea valorii contabile a unei părţi sociale a societăţii absorbite la valoarea contabilă a unei părţi sociale a societăţii absorbante.

5) Se determină numărul de părţi sociale pe care trebuie să le emită societatea comercială "***A***" SRL, fie prin raportarea aportului net al societăţilor comerciale absorbite la valoarea contabila a unei părţi sociale a societăţii comerciale absorbante, fie prin înmulţirea numărului de părţi sociale ale societăţii absorbite cu raportul de schimb.

6) Se determină creşterea capitalului social la Societatea "A" SRL, prin înmulţirea numărului de părţi sociale care trebuie emise de Societatea "A" SRL cu valoarea nominală a unei părţi sociale de la această societate comercială.

7) Se calculează prima de fuziune

8) Se înregistrează în contabilitatea societăţilor operaţiunile efectuate cu ocazia fuziunii:

Contabilitatea fuziunii la Societatea "B" SRL – absorbită

a) evidenţierea valorii activului transferat reprezentând total active identificate în bilanţ plus creşterea de valoare rezultată la evaluarea globală:

461	=	**7583**
"Debitori diverşi"		*"Venituri din cedarea activelor şi alte operaţii de capital"*

b) scăderea din evidenţă a elementelor de activ transferate[51]:

6583	=	**%**
"Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital"		**2131**
		„Echipamente tehnologice"
		301
		„Materii prime"
		345
		„Produse finite"
		371
		„Mărfuri"
		4111
		„Clienţi"
		5121
		„Conturi la bănci în lei"

[51] Amortizarea imobilizărilor se anulează prin înregistrarea 28xx = 21xx.

5311
„Casa în lei”

x

a) închiderea conturilor de venituri şi cheltuieli:

x

121 = **6583**
“Profit sau pierdere” *“Venituri din cedarea activelor şi alte operaţii de capital”*

şi

7583 = **121**
“Venituri din cedarea activelor şi alte operaţii de capital” *„Profit sau pierdere”*

x

b) transmiterea elementelor de pasiv:

- datoriile:

x

% = **461**
“Debitori diverşi”

401
„Furnizori”
404
„Furnizori de imobilizări”

x

- elementele de capitaluri proprii:

x

% = **456**
“Decontări cu asociaţii privind capitalul”

1012
„Capital subscris vărsat”
105
„Rezerve din reevaluare”
1061
„Rezerve legale”
1068
„Alte rezerve”
117
„Rezultatul reportat”
121
„Profit sau pierdere”

x

e) regularizarea conturilor 456 şi 461:

x

456 = **461**
“Decontări cu asociaţii privind capitalul” *“Debitori diverşi”*

x

Contabilitatea fuziunii la Societatea “*A*” SRL – absorbantă

a) majorarea capitalului social şi evidenţierea primei de fuziune:

x

456 = **%**
“Decontări cu asociaţii privind capitalul”

1012

„Capital subscris vărsat”
1042
„Prime de fuziune”

x

b) preluarea elementelor de activ de la societatea “***B***” SRL:

x

% = **456**
„Decontări cu asociaţii privind capitalul”

207
„Fond comercial”
2131
„Echipamente tehnologice”
301
„Materii prime”
345
„Produse finite”
371
„Mărfuri”
4111
„Clienţi”
5121
„Conturi la bănci în lei”
5311
„Casa în lei”

x

Surplusul de valoare rezultat la evaluarea globală a societăţii ***„B”*** (absorbită) se preia la societatea absorbantă ***„B”*** în contul **207 „***Fond comercial”*.

c) preluarea datoriilor de la Societatea “***B***” SRL:

x

456 = **%**
„Decontări cu asociaţii privind capitalul”

401
„Furnizori”
404
„Furnizori de imobilizări”

x

d) după înregistrarea fuziunii la Oficiul Registrului Comerţului se trec la rezerve, sumele preluate din conturile de rezerve al societăţii absorbite, deduse la calculul impozitului pe profit, în caz contrar se calculează şi se achită impozitul pe profit în conformitate cu prevederile art. 22 alin. (5) din Codul Fiscal.

- preluarea rezervelor legale:

x

1042 = **1061**
“Prime de fuziune” *“Rezerve legale”*

x

- preluarea altor rezerve:

x

1042 = **1068**
“Prime de fuziune” *“Alte rezerve”*

x

- preluarea rezervelor din reevaluare:

x

1042 = **105**
“Prime de fuziune” *“Rezerve din reevaluare”*

x

În locul contului **105** *„Rezerve din reevaluare”,* la preluare poate fi utilizat contul **1065** *„Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare”*.

8.3.4.2. Etapele fuziunii prin contopire.

În cazul operaţiunii de fuziune prin contopire a societăţilor comerciale se parcurg următoarele etape:

1) Se *inventariază şi se evaluează* elementele de activ şi de pasiv, se întocmesc situaţiile financiare de fuziune şi se determină capitalul propriu (activul net), ca şi în cazul fuziunii prin absorbţie;

2) *Se constituie noua societate comercială* pe baza capitalului propriu (activului net) al societăţilor comerciale care fuzionează şi se determină numărul de acţiuni sau de părţi sociale, prin raportarea capitalului propriu (activului net) la valoarea nominală a unei acţiuni sau a unei părţi sociale;

3) *Se reflectă în contabilitatea* societăţii comerciale *nou-înfiinţate* capitalurile aportate, drepturile şi obligaţiilor preluate de la societăţile comerciale ce îşi încetează existenţa cu respectarea prevederilor OMFP 1.376/2004;

4) *Se reflectă în contabilitatea* societăţilor comerciale *care se dizolvă* transmiterea elementelor de activ şi de pasiv către noua societate comercială,

8.4. Divizarea societăţilor comerciale.

8.4.1. Noţiunea şi formele divizării societăţilor comerciale.

Divizarea poate fi definită ca fiind operaţiunea prin care o societate, după ce este dizolvată fără a intra în lichidare, transferă mai multor societăţi existente, sau nou-constituite totalitatea patrimoniului său, în schimbul repartizării către acţionarii societăţii divizate de acţiuni la societăţile beneficiare şi, eventual, al unei plăţi în numerar de maximum 10% din valoarea nominală a acţiunilor astfel repartizate.

Divizarea poate avea loc şi prin transferul parţial, simultan al patrimoniului societăţii divizate, care nu îşi încetează existenţa, către una sau mai multe societăţi existente sau nou constituite.

În concluzie, pot exista *două situaţii*:

- divizarea societăţilor comerciale care îşi încetează existenţa; şi
- divizarea societăţilor comerciale care nu îşi încetează existenţa.

8.4.2. Etapele divizării.

În scopul reflectării imaginii fidele în situaţiile financiare ce urmează a fi întocmite, societăţile comerciale care se divizează sunt obligate, conform art. 8 alin. (1) din Legea contabilităţii nr. 82/1991, republicată, să efectueze inventarierea, cu respectarea prevederilor OMF 2.861 din 9 octombrie 2009, pentru aprobarea Normelor privind organizarea şi efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii.

Operaţiunile care au loc cu ocazia divizării sunt următoarele:

1) *Inventarierea şi evaluarea* elementelor de activ şi de pasiv, înregistrarea rezultatelor inventarierii şi ale evaluării. Un activ trebuie recunoscut numai atunci când este probabilă realizarea unor beneficii economice viitoare şi costul sau valoarea activului pot fi evaluate în mod credibil;

2) Înainte de divizare, societăţile comerciale *întocmesc situaţiile financiare* conform prevederilor 1752 din 17 noiembrie 2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene. Pentru respectarea independenţei exerciţiului recunoaşterea câştigurilor şi pierderilor aferente perioadelor anterioare se va reflecta în contul 117 *„Rezultatul reportat”*;

3) *Împărţirea elementelor de activ şi de pasiv* ale societăţii comerciale care se divizează şi transmiterea lor către societăţile beneficiare pe baza protocolului de divizare;

4) *Stabilirea valorii reale şi corecte* precum şi a existenţei creanţelor, obligaţiilor, provizioanelor şi a altor elemente de activ şi de pasiv;

5) Se determină *valoarea contabilă a acţiunilor* sau a părţilor sociale ale societăţii comerciale care se divizează, prin raportarea aportului net la numărul de acţiuni (părţi sociale) emise; sau prin raportarea activului net contabil la numărul de acţiuni (părţi sociale). Se stabileşte raportul de schimb al acţiunilor (părţilor sociale), prin raportarea valorii contabile a unei acţiuni (părţi sociale) a societăţii divizate la valoarea contabila a unei acţiuni (părţi sociale) a societăţilor beneficiare. Conform art. 243^3 din Legea nr. 31/1990, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, pentru verificarea corectitudinii ratei de schimb pot fi numiţi unul sau mai mulţi experţi, independenţi, care vor întocmi un raport;

$$Vc = \frac{\text{Aport net}}{\text{Nr. act}};$$

$$Rsch. = \frac{\text{Vc/act.soc. divizate}}{\text{Vc/act.soc.beneficiare}};$$

6) Este stabilit numărul de acţiuni sau de părţi sociale ce trebuiesc emise pentru remunerarea aportului net din divizare:

a) se determină numărul de acţiuni sau de părţi sociale ce trebuie emise de societatea comercială beneficiară, fie prin raportarea capitalului propriu (activul net) al societăţii comerciale divizate la valoarea contabilă a unei acţiuni sau părţi sociale a societăţii beneficiare, fie prin înmulţirea numărului de acţiuni ale societăţii comerciale divizate cu raportul de schimb:

$$Nr.\ act._e = \frac{\text{Cp soc. divizate (Activ net)}}{\text{Vc/act.soc.beneficiare}};$$

sau:

$Nr.\ act._e = Nr.act.soc.divizate * Rsch.;$

b) se stabileşte sau se majorează capitalul social al societăţii beneficiare, prin înmulţirea numărului de acţiuni care trebuie emise de această societate cu valoarea nominală a unei acţiuni sau a unei părţi sociale:

$\Delta Csoc. = Nr.\ act._e * Vn/act.soc.beneficiare;$

c) se calculează prima de divizare, ca diferenţă între valoarea contabilă a acţiunilor sau părţilor sociale şi valoarea nominală a acestora:

$Pd = Vc - Vn;$

7) *Se reflectă în contabilitatea societăţilor* comerciale implicate în divizare operaţiunile ocazionate de transmiterea şi preluarea elementelor de activ şi de pasiv.

Studiul de caz: Divizarea societăţilor comerciale care îşi încetează existenţa, utilizând metoda rezultatului.

Societăţile comerciale care îşi încetează existenţa se divizează prin împărţirea integrală a patrimoniului între două sau mai multe societăţi existente sau care iau fiinţă conform art. 233 alin. (2) din Legea nr. 31/1990 privind societăţile comerciale, republicată, cu modificările şi completările ulterioare.

Asociaţii societăţii comerciale "***H***" SRL decid divizarea şi transferul activului net al societăţii către alte două societăţii, din care una este înfiinţată, una urmând a fi constituită cu ocazia operaţiunii de divizare, astfel:

- 40% din activul net urmează a fi preluat de către SC "***I***" SRL;
- 60% este preluat de SC "***J***" SRL care se înfiinţează cu această ocazie urmând să continue activitatea principală a firmei care se divizează.

Realizarea divizării presupune parcurgerea următoarelor etape:

1) *Inventarierea şi evaluarea* elementelor de activ şi de pasiv la SC "***H***" şi SC "***I***"; întocmirea bilanţurilor înainte de divizare.

- La societatea "***H***" nu se înregistrează diferenţe între valoarea justă a activelor şi valoarea netă contabilă;

- La societatea "***I***" se constată o creştere a valorii nete a construcţiei deţinută în proprietate de la 252.000 lei, la 350.000 lei.

Înregistrarea rezultatelor reevaluării în contabilitate:

_____ x _____

212 = **105** *98.000*
"Construcţii" *"Rezerve din reevaluare"*

_____ x _____

Bilanţul societăţii „***H"*** (societatea care urmează a fi divizată), se prezintă astfel:

Denumirea indicatorului	Nr. rând	Sold (lei)
A. Active imobilizate:		
I. Imobilizări necorporale	01	*0*
II. Imobilizări corporale (2131+2133-2813) (395.000+260.000)	02	*655.000*
III. Imobilizări financiare	03	*0*
Active imobilizate – Total (rd. 01 la 03)	**04**	***655.000***
B. Active circulante:		
I. Stocuri (ct. 301+345+371) (44.000+94.000+105.000)	05	*243.000*
II. Creanţe (ct. 4111+4424) (245.530+4.870)	06	*250.400*
III. Investiţii pe termen scurt (ct. 5113)	07	*14.500*
IV. Casa şi conturi la bănci (ct. 5121+5311) (21.240+9.860)	08	*31.100*
Active circulante – Total (rd. 05 la 08)	**09**	***539.000***
C. Cheltuieli în avans	10	*0*
D. Datorii – sub 1 an (ct.401+404+462) (486.200+42.500+12.300)	11	*541.000*
E. Active circulante nete/Datorii curente nete (rd. 09+10-11-18)	12	*-2.000*
F. Total active minus datorii curente (rd. 04+12)	**13**	***653.000***
G. Datorii – peste 1 an	14	*0*
H. Provizioane	15	*0*
I. Venituri în avans (rd. 17+18), din care:	16	*0*
- subvenţii pentru investiţii	17	*0*
- venituri înregistrate în avans	18	*0*
J. **Capital şi rezerve:**		
I. Capital (rd. 20 la 22), din care:	19	*400.000*
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (40.000 p.s. X 10 lei /p.s.)	20	*400.000*
- capital subscris nevărsat (ct.	21	*0*
- patrimoniul regiei (ct. 1015)	22	*0*
II. Prime de capital (ct. 1042)	23	*0*
III. Rezerve din reevaluare (ct. 105)	24	*112.000*
IV. Rezerve (ct. 1061+1068) (80.000+24.000)	25	*104.000*
Acţiuni proprii	26	*0*
Câştiguri legate de instrumentele de capitaluri proprii	27	*0*
Pierderi legate de instrumentele de capitaluri proprii	28	*0*
V. Profitul/Pierderea reportat(ă) (ct. 117) - Sold C	29	*0*
- Sold D	30	*0*
VI. Profitul/Pierderea exerciţiului financiar (ct. 121) - Sold C	31	*37.000*
-	32	*0*

Sold D		
Repartizarea profitului	33	*0*
Capitaluri proprii (rd. 19+23+24+25-26+27-28+29-30+31-32-33)	34	*653.000*
Patrimoniul public	35	*0*
Capitaluri – Total (rd. 34-35)	**36**	***653.000***

În continuare este prezentat bilanţul societăţii „***I”*** (înainte de divizarea societăţii „***H***”):

Denumirea indicatorului	Nr. rând	Sold (lei)
A. Active imobilizate:		
I. Imobilizări necorporale	01	*0*
II. Imobilizări corporale (212-2812+2133-2813) (350.000+108.000)	02	*458.000*
III. Imobilizări financiare	03	*0*
Active imobilizate – Total (rd. 01 la 03)	**04**	***458.000***
B. Active circulante:		
I. Stocuri (ct. 371)	05	*189.000*
II. Creanţe (ct. 4111+4282) (216.300+3.800)	06	*220.100*
III. Investiţii pe termen scurt	07	*0*
IV. Casa şi conturi la bănci (ct. 5121+5311) (74.250+11.650)	08	*85.900*
Active circulante – Total (rd. 05 la 08)	**09**	***495.000***
C. Cheltuieli în avans	10	*0*
D. Datorii – sub 1 an (ct.401+404+4423) (475.100+34.750+19.150)	11	*529.000*
E. Active circulante nete/Datorii curente nete (rd. 09+10-11-18)	12	*-34.000*
F. Total active minus datorii curente (rd. 04+12)	**13**	***424.000***
G. Datorii – peste 1 an	14	*0*
H. Provizioane	15	*0*
I. Venituri în avans (rd. 17+18), din care:	16	*0*
- subvenţii pentru investiţii	17	*0*
- venituri înregistrate în avans	18	*0*
J. **Capital şi rezerve:**		
I. Capital (rd. 20 la 22), din care:	19	*100.000*
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (10.000 p.s. X 10 lei /p.s.)	20	*100.000*
- capital subscris nevărsat (ct.	21	*0*
- patrimoniul regiei (ct. 1015)	22	*0*
II. Prime de capital (ct. 1042)	23	*0*
III. Rezerve din reevaluare (ct. 105)	24	*98.000*
IV. Rezerve (ct. 1061+1068) (20.000+175.320)	25	*195.320*
Acţiuni proprii	26	*0*
Câştiguri legate de instrumentele de capitaluri proprii	27	*0*
Pierderi legate de instrumentele de capitaluri proprii	28	*0*
V. Profitul/Pierderea reportat(ă) (ct. 117) - Sold C	29	*0*
- Sold D	30	*0*
VI. Profitul/Pierderea exerciţiului financiar (ct. 121) - Sold C	31	*30.680*
- Sold D	32	*0*
Repartizarea profitului	33	*0*

Capitaluri proprii (rd. 19+23+24+25-26+27-28+29-30+31-32-33)	34	*424.000*
Patrimoniul public	35	*0*
Capitaluri – Total (rd. 34-35)	**36**	***424.000***

2) *Evaluarea globală* a societăţilor:

Valoarea globală a SC "***H***" SRL care se divizează, rezultată în urma reevaluării activelor imobilizate înregistrează o creştere de valoare de 84.000 lei.

- Determinarea cotei părţi de 40% din aportul net după evaluare al societăţii "***H***" care se divizează, preluat de societatea "***I***":

Aportul net al societăţii "***H***" preluat de societatea „***I***" = (AI + AC - Datorii) * 40% + (Plus de valoare * 40%) = (655.000 + 539.000 – 541.000) * 40% + (84.000 * 40%) = 261.200 + 33.600 = 294.800 lei

- Determinarea activului net contabil al societăţii "***I***", care preia cota-parte de 40% a aportului net de la societatea "***H***".

Activul net contabil al societăţii "***I***" = AI + AC - Datorii = 458.000 + 495.000 – 529.000 = 424.000 lei

3) Determinarea *raportului de schimb* al părţilor sociale pentru acoperirea aportului net al societăţii "***H***":

- Valoarea contabilă a unei părţi sociale la societatea "***H***" = Cotă parte de aport net / Cotă parte din numărul de părţi sociale aferente = 294.800 / 16.000 (cotă parte din 40.000 părţi sociale * 40%) = 18,425 lei / parte socială;
- Valoarea contabilă a unei părţi sociale la societatea "***I***" = Aportul net (activ net) / numărul de părţi sociale = 424.000 / 10.000 părţi sociale = 42,4 lei / parte socială;
- Stabilirea raportului de paritate (raport de schimb) al părţilor sociale, prin raportarea valorii contabile a unei părţi sociale a societăţii "***H***" la valoarea contabilă a unei părţi sociale a societăţii "***I***":

Raportul de schimb = 18,425 / 42,4 = 0,4346

Rezultă că pentru o parte socială a societăţii "***H***" asociaţii acesteia vor primi 0,4346 părţi sociale ale societăţii "***I***".

4) Stabilirea *numărului de părţi sociale* ce trebuie emise de societatea "***I***", fie prin raportarea cotei părţi a aportului net după evaluare al societăţii "***H***" la valoarea contabilă a unei părţi sociale a societăţii "***I***", fie prin înmulţirea cotei-părţi de 40% părţi sociale cu raportul de schimb:

294.800 lei / 42,4 lei = 6.953 părţi sociale

sau

40.000 părţi sociale * 40% * 0,4346 = 6.953 părţi sociale

5) *Determinarea creşterii capitalului social* al societăţii "***I***", prin înmulţirea numărului de părţi sociale care trebuie emise cu valoarea nominală a unei părţi sociale:

ΔCsoc. = 6.953 p.s. * 10 lei (valoare nominală a unei părţi sociale) = 69.530 lei.

6) Calcularea *primei de divizare*, ca diferenţă între cota-parte a valorii aportului net preluat de la societatea "***H***" şi valoarea cu care creşte capitalul societăţii "***I***". Prima de divizare este echivalentă cu o primă de fuziune dat fiind faptul că SC "***I***" SRL „absoarbe" 40% din SC "***H***" SRL.

Prima de divizare = 294.800 lei– 69.530 lei= 225.270 lei

7) *Evidenţierea în contabilitatea* societăţilor a operaţiunilor de divizare:

Contabilitatea la societatea "*H*" care se divizează integral şi se dizolvă

a) evidenţierea activului transferat la valoarea contabilă netă la care se adaugă creşterea valorii globale:

AI + AC + Creşterea de valoare = 655.000 + 539.000 + 84.000 = 1.278.000 lei din care:

- cota parte aferentă SC "***I***" SRL = 1.278.000 * 40% = 511.200 lei;
- cota parte aferentă SC "***J***" SRL = 1.278.000 * 60% = 766.800 lei.

- Înregistrarea cotei părţi transferate la societatea "***I***":

461/*I*	=	**7583**	*511.200*
"Debitori diverşi"		*"Venituri din cedarea activelor şi alte operaţii de capital"*	

- Înregistrarea cotei părţi transferate la societatea "***J***":

461/*J*	=	**7583**	*766.800*
"Debitori diverşi"		*"Venituri din cedarea activelor şi alte operaţii de capital"*	

x

b) scăderea din gestiune a activelor transferate celor două societăţi:

Împărţirea elementelor de activ şi pasiv a fost stabilită prin proiectul de divizare aprobat de către adunarea generală, în funcţie de *activitatea preluată* de către fiecare din cele două societăţi. Cota procentuală ce revine fiecăruia, este stabilită la nivelul activelor şi datoriilor totale, ale societăţii divizate şi nu la nivelul fiecărei grupe de active în parte.

- Societatea „"***I***" va prelua următoarele active:

- mijloacele de transport în valoare netă de 260.000 lei;
- cota-parte din surplusul de valoare constatat la evaluarea globală a societăţii „***H***" (84.000 lei * 40%): 33.600 lei;
- mărfuri în valoare de 105.000 lei;
- clienţi: 100.160 lei;
- disponibilităţi în conturi la bănci: 8.496 lei;
- numerar: 3.944 lei.

*Total active transferate societăţii „**I**" = 511.200 lei.*

- La societatea "***J***" se transferă 60 % din active:

- echipamentele tehnologice în valoare de 395.000 lei,
- cota-parte din plusul de valoare (84.000 lei*60%), 50.400 lei;
- materii prime în valoare de 44.000 lei;
- produse finite: 94.000 lei;
- clienţi: 145.370 lei;
- TVA de recuperat: 4.870 lei;
- efecte de încasat: 14.500 lei;
- disponibilităţi în conturi la bănci: 12.744 lei;
- numerar: 5.916 lei.

*Total active transferate societăţii „**J**" = 766.800 lei.*

- Transmiterea elementelor de activ către cele două societăţi:

x

6583	=	**%**	*1.194.000*
"Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital"		**2131** *„Echipamente tehnologice"*	*395.000*
		2133 *„Mijloace de transport"*	*260.000*
		301 *„Materii prime"*	*44.000*
		345 *„Produse finite"*	*94.000*
		371 *„Mărfuri"*	*105.000*
		4111 *„Clienţi"*	*245.530*
		4423 *„Clienţi"*	*4.870*
		5113 *„Efecte de încasat"*	*14.500*
		5121 *„Conturi la bănci în lei"*	*21.240*
		5311 *„Casa în lei"*	*9.860*

x

a) determinarea rezultatului:

x

121 *"Profit sau pierdere"*	=	**6583** *"Venituri din cedarea activelor şi alte operaţii de capital"*	*1.194.000*
		şi	
7583 *"Venituri din cedarea activelor şi alte operaţii de capital"*	=	**121** *„Profit sau pierdere"*	*1.278.000*

x

b) transmiterea elementelor de pasiv:

- transmiterea datoriilor către societatea „***I"***:

x

%	=	**461/*I*** *"Debitori diverşi"*	*216.400*
401 *„Furnizori"*			*197.800*
404 *„Furnizori de imobilizări"*			*18.600*

x

- transmiterea datoriilor către societatea „***J"***:

x

%	=	**461/*J*** *"Debitori diverşi"*	*324.600*
401 *„Furnizori"*			*288.400*
404 *„Furnizori de imobilizări"*			*23.900*
462 *„Creditori diverşi"*			*12.300*

x

- transmiterea elementelor de capitaluri proprii, către cele două societăţi:

x

%	=	**456** *"Decontări cu asociaţii privind capitalul"*	*737.000*
1012 *„Capital subscris vărsat"*			*400.000*
105 *„Rezerve din reevaluare"*			*112.000*
1061 *„Rezerve legale"*			*80.000*
1068 *„Alte rezerve"*			*24.000*
121 *„Profit sau pierdere"*			*121.000*

x

e) regularizarea conturilor 456 şi 461:

x

456 *"Decontări cu asociaţii privind capitalul"*	=	**%**	*737.000*
		461/*I* *"Debitori diverşi"*	*294.800*
		461/*J* *"Debitori diverşi"*	*442.200*

x

Contabilitatea la societatea "*I*" care preia 40% din societatea „*H"*

a) majorarea capitalului social şi evidenţierea primei de divizare:

x

456	=	**%**	*294.800*
"Decontări cu asociaţii privind capitalul"		**1012**	*69.530*
		„Capital subscris vărsat"	
		1042	*225.270*
		„Prime de fuziune/divizare"	

x

b) preluarea a 40% din elementele de activ de la societatea "***H***":

x

%	=	**456**	*511.200*
		„Decontări cu asociaţii privind capitalul"	
207			*33.600*
„Fond comercial"			
2133			*260.000*
„Mijloace de transport"			
371			*105.000*
„Mărfuri"			
4111			*100.160*
„Clienţi"			
5121			*8.496*
„Conturi la bănci în lei"			
5311			*3.944*
„Casa în lei"			

x

c) preluarea cotei-părţi de 40% din datoriile societăţii "***H***":

x

456	=	**%**	*216.400*
„Decontări cu asociaţii privind capitalul"		**401**	*197.800*
		„Furnizori"	
		404	*18.600*
		„Furnizori de imobilizări"	

x

d) după înregistrarea fuziunii la Oficiul Registrului Comerţului se trec la rezerve (proporţional cu activele preluate), sumele preluate din conturile de rezerve al societăţii absorbite, deduse la calculul profitului impozabil, în caz contrar se calculează şi se achită impozitul pe profit în conformitate cu prevederile art. 22 alin. (5) din Codul fiscal.

- preluarea rezervelor legale:

x

1042	=	**1061**	*32.000*
"Prime de fuziune/divizare"		*"Rezerve legale"*	

x

- preluarea altor rezerve:

x

1042	=	**1068**	*9.600*
"Prime de fuziune"		*"Alte rezerve"*	

x

- preluarea rezervelor din reevaluare:

x

1042	=	**105**	*44.800*
"Prime de fuziune"		*"Rezerve din reevaluare"*	

x

Contabilitatea la societatea "*J*" care se înfiinţează şi preia 60% din societatea „*H*"

a) înregistrarea capitalurilor proprii la nivelul aportului net preluat de la societatea „***H***”:

x

456	=	**%**	*442.200*	
“Decontări cu asociaţii privind capitalul”		**1012**		*240.000*
		„Capital subscris vărsat”		
		105		*67.200*
		„Rezerve din reevaluare”		
		1061		*48.000*
		„Rezerve legale”		
		1068		*14.400*
		„Alte rezerve”		
		117		*72.600*
		„Rezultatul reportat”		

x

b) preluarea cotei-părţi de 60% din elementele de activ, ale societăţii “***H***”, inclusiv a cotei-părţi din surplusul de valoare:

x

%	=	**456**	*766.800*	
		„Decontări cu asociaţii privind capitalul”		
207				*50.400*
„Fond comercial”				
2131				*395.000*
„Echipamente tehnologice”				
301				*44.000*
„Materii prime”				
345				*94.000*
„Produse finite”				
4111				*145.370*
„Clienţi”				
4424				*4.870*
„TVA de recuperat”				
5113				*14.500*
„Efecte de încasat”				
5121				*12.744*
„Conturi la bănci în lei”				
5311				*5.916*
„Casa în lei”				

x

c) preluarea datoriilor de la societatea “***H***” în proporţie de 60%:

x

456	=	**%**	*324.600*	
„Decontări cu asociaţii privind capitalul”		**401**	*288.400*	
		„Furnizori”		
		404		*23.900*
		„Furnizori de imobilizări”		
		462		*12.300*
		„Creditori diverşi”		

x

Bilanţul societăţii „***I”*** (după divizarea societăţii „***H***”) şi preluarea elementelor de activ şi pasiv, se prezintă astfel:

Denumirea indicatorului	Nr. rând	Sold (lei)
A. Active imobilizate:		

I. Imobilizări necorporale (ct. 207)	01	*33.600*
II. Imobilizări corporale (212-2812+2133-2813) (350.000+368.000)	02	*718.000*
III. Imobilizări financiare	03	*0*
Active imobilizate – Total (rd. 01 la 03)	**04**	***751.600***
B. Active circulante:		
I. Stocuri (ct. 371)	05	*294.000*
II. Creanţe (ct. 4111+4282) (316.460+3.800)	06	*320.260*
III. Investiţii pe termen scurt	07	*0*
IV. Casa şi conturi la bănci (ct. 5121+5311) (82.746+15.594)	08	*98.340*
Active circulante – Total (rd. 05 la 08)	**09**	***712.600***
C. Cheltuieli în avans	10	*0*
D. Datorii – sub 1 an (ct.401+404+4423) (672.900+53.350+19.150)	11	*745.400*
E. Active circulante nete/Datorii curente nete (rd. 09+10-11-18)	12	*-32.800*
F. Total active minus datorii curente (rd. 04+12)	**13**	***718.800***
G. Datorii – peste 1 an	14	*0*
H. Provizioane	15	*0*
I. Venituri în avans (rd. 17+18), din care:	16	*0*
- subvenţii pentru investiţii	17	*0*
- venituri înregistrate în avans	18	*0*
J. **Capital şi rezerve:**		
I. Capital (rd. 20 la 22), din care:	19	*169.530*
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (16.953 p.s. X 10 lei /p.s.)	20	*169.530*
- capital subscris nevărsat (ct.	21	*0*
- patrimoniul regiei (ct. 1015)	22	*0*
II. Prime de capital (ct. 1042)	23	*138.870*
III. Rezerve din reevaluare (ct. 105)	24	*142.800*
IV. Rezerve (ct. 1061+1068) (52.000+184.920)	25	*236.920*
Acţiuni proprii	26	*0*
Câştiguri legate de instrumentele de capitaluri proprii	27	*0*
Pierderi legate de instrumentele de capitaluri proprii	28	*0*
V. Profitul/Pierderea reportat(ă) (ct. 117) - Sold C	29	*0*
- Sold D	30	*0*
VI. Profitul/Pierderea exerciţiului financiar (ct. 121) - Sold C	31	*30.680*
- Sold D	32	*0*
Repartizarea profitului	33	*0*
Capitaluri proprii (rd. 19+23+24+25-26+27-28+29-30+31-32-33)	34	*718.800*
Patrimoniul public	35	*0*
Capitaluri – Total (rd. 34-35)	**36**	***718.800***

Bilanţul societăţii „***J"*** (după divizarea societăţii „***H***"), se prezintă astfel:

Denumirea indicatorului	Nr. rând	Sold (lei)
A. Active imobilizate:		
I. Imobilizări necorporale (ct. 207)	01	*50.400*
II. Imobilizări corporale (2131-2813) (395.000)	02	*395.000*
III. Imobilizări financiare	03	*0*
Active imobilizate – Total (rd. 01 la 03)	**04**	***445.400***
B. Active circulante:		
I. Stocuri (ct. 301+345) (44.000+94.000)	05	*138.000*
II. Creanţe (ct. 4111+4424) (145.370+4.870)	06	*150.240*
III. Investiţii pe termen scurt (ct. 5113)	07	*14.500*
IV. Casa şi conturi la bănci (ct. 5121+5311) (12.744+5.916)	08	*18.660*
Active circulante – Total (rd. 05 la 08)	**09**	***321.400***
C. Cheltuieli în avans	10	*0*
D. Datorii – sub 1 an (ct.401+404+462) (288.400+23.900+12.300)	11	*324.600*
E. Active circulante nete/Datorii curente nete (rd. 09+10-11-18)	12	*-3.200*
F. Total active minus datorii curente (rd. 04+12)	**13**	***442.200***
G. Datorii – peste 1 an	14	*0*
H. Provizioane	15	*0*
I. Venituri în avans (rd. 17+18), din care:	16	*0*
- subvenţii pentru investiţii	17	*0*
- venituri înregistrate în avans	18	*0*
J. **Capital şi rezerve:**		
I. Capital (rd. 20 la 22), din care:	19	*240.000*
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (24.000 p.s. X 10 lei /p.s.)	20	*240.000*
- capital subscris nevărsat (ct.	21	*0*
- patrimoniul regiei (ct. 1015)	22	*0*
II. Prime de capital (ct. 1042)	23	*0*
III. Rezerve din reevaluare (ct. 105)	24	*67.200*
IV. Rezerve (ct. 1061+1068) (48.000+14.400)	25	*62.400*
Acţiuni proprii	26	*0*
Câştiguri legate de instrumentele de capitaluri proprii	27	*0*
Pierderi legate de instrumentele de capitaluri proprii	28	*0*
V. Profitul/Pierderea reportat(ă) (ct. 117) - Sold C	29	*72.600*
- Sold D	30	*0*
VI. Profitul/Pierderea exerciţiului financiar (ct. 121) - Sold C	31	*0*
- Sold D	32	*0*
Repartizarea profitului	33	*0*
Capitaluri proprii (rd. 19+23+24+25-26+27-28+29-30+31-32-33)	34	*442.200*
Patrimoniul public	35	*0*
Capitaluri – Total (rd. 34-35)	**36**	***442.200***

Implicaţii fiscale la societăţile participante la divizare

La societatea divizată „***H***" veniturile provenite din transferul activelor (contul 7583 *„Venituri din cedarea activelor şi alte operaţii de capital"*) în sumă de 1.278.000 lei sunt venituri neimpozabile. În mod

asemănător, cheltuielile privind activele cedate (contul 6583 *„Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital”*) în sumă de 1.194.000 lei sunt cheltuieli nedeductibile.

Societatea comercială "***H***" transmite societăţilor "***I***" şi "***J***" valoarea fiscală a activelor transferate care corespunde cu valoarea lor contabilă.

Societatea comercială "***H***" are obligaţia de a depune declaraţia de impozit pe profit şi de a plăti impozitul până la data depunerii situaţiilor financiare la Registrul Comerţului, potrivit art.34, alin. 12 din Codul Fiscal.

SC "***I***" SRL şi "***J***" SRL nou înfiinţată în urma divizării, vor deduce la calculul amortizării fiscale imobilizările corporale preluate de la societatea comercială "***H***" SRL, cu respectarea regulilor prevăzute la art. 24 din Codul fiscal, reguli care s-ar fi aplicat de către societatea dizolvată în situaţia în care divizarea nu ar fi avut loc, cu specificaţia că, începând cu data 1 mai 2009, valoarea aferentă rezervelor din reevaluare preluate, se impozitează concomitent cu deducerea amortizării aferente.

Datorită faptului că rezervele legale deduse la determinarea profitului impozabil în sumă de 80.000 lei, au fost preluate în aceleaşi conturi la societăţile care preiau activele şi pasivele, acestea nu se supun impozitului pe profit.

Potrivit prevederilor art. 24, alin. (4), lit. c) fondul comercial nu reprezintă un activ amortizabil, în consecinţă sumele preluate, de către cele două societăţi, în contul *207 „Fond comercial”,* ca surplus de valoare rezultat din evaluarea activelor aparţinând societăţii divizate, nu poate fi dedusă din punct de vedere fiscal prin intermediul amortizării.

Rezervele legale preluate, trebuie să urmeze acelaşi regim avut la societatea care s-a divizat în caz contrar, potrivit art. 22 din Codul fiscal, acestea trebuie impozitate. Societatea „***I***" are obligaţia de a păstra destinaţia rezervei legale preluate, cu toate că aceasta depăşeşte nivelul legal (a cincea parte din capitalul social).

8.5. Tratamentul fiscal al operaţiunilor de fuziune şi divizare.

8.5.1. Tratamentul fiscal la societăţile care îşi transmit elementele de activ şi pasiv.

La societăţile comerciale care îşi transmit activele şi pasivele tratamentul fiscal este similar, atât în cazul fuziunii prin absorbţie sau contopire, cât şi în cazul divizării.

Veniturile provenite din transferul activelor (contul 7583 "*Venituri din cedarea activelor şi alte operaţii de capital*") sunt venituri neimpozabile, iar cheltuielile privind activele cedate (contul 6583 "*Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital*") sunt cheltuieli nedeductibile.

Societăţile care-şi transmit elementele de activ şi pasiv, prin fuziune sau divizare au obligaţia de a stabili valoarea fiscală a fiecărui element de activ şi pasiv ce urmează a fi transferat şi să o comunice societăţii care preia aceste elemente. Valoarea fiscală a mijloacelor fixe amortizabile transferate, se determină luând în calcul valoarea utilizată pentru calculul amortizării fiscale în conformitate cu prevederile art. 24 din Codul fiscal, fără a folosi datele din contabilitate sau orice reevaluare contabilă a acestor active.

Reducerea sau anularea provizioanelor ori a rezervelor deduse anterior la calculul profitului impozabil se includ în veniturile impozabile ale societăţilor absorbite şi a celor care îşi încetează existenţa, cu excepţia cazului în care societatea care preia elementele de activ şi pasiv preia şi provizioanele sau rezervele respective[52].

Societăţile ce îşi încetează existenţa în urma fuziunii sau divizării, au obligaţia să depună declaraţia de impunere şi să plătească impozitul pe profit până la data depunerii situaţiilor financiare la Registrul Comerţului, în conformitate cu prevederile art. 34 alin. (12) din Codul fiscal.

Dacă o societate, care-şi încetează existenţa prin fuziune sau divizare, nu face plata obligaţiilor fiscale societăţile care preiau activele şi pasivele, preiau în mod proporţional şi calitatea de debitor a respectivei societăţii.

[52] Conform prevederilor art. 22 alin. (5) din Codul Fiscal.

8.5.2. Tratamentul fiscal la societăţile care preiau elementele de activ şi pasiv.

Pierderea fiscală înregistrată de contribuabilii care îşi încetează existenţa prin fuziune sau divizare nu se recuperează de către contribuabilii nou înfiinţaţi sau de către cei care preiau patrimonial societăţii absorbite, după caz (art. 26, alin (2) din Codul fiscal).

Societăţile care preiau activele şi pasivele transferate folosesc pentru determinarea profitului impozabil valorile fiscale ale activelor şi pasivelor transmise de către societăţile ce îşi încetează existenţa. Din punct de vedere fiscal aceste societăţi amortizează valoarea fiscală a activelor fixe amortizabile transferate, cu respectarea regulilor prevăzute la art. 24 din Codul Fiscal care s-ar fi aplicat de către societăţile care îşi transmit activele şi pasivele, în situaţia în care fuziunea sau divizarea nu ar fi avut loc. În cazul în care societăţile nu cunosc valoarea fiscală pe care activele şi pasivele transferate au avut-o la societatea care intră în fuziune sau se divizează, valoarea fiscală a activelor şi pasivelor respective este zero.

Dacă societatea absorbantă, sau societăţile beneficiare, nu cunosc valoarea fiscală a activelor şi pasivelor transferate, valoarea fiscală a activelor şi pasivelor respective se consideră a fi zero. În situaţia în care se preiau rezerve sau provizioane care au fost deductibile la calculul profitului impozabil ele urmează regimul stabilit prin prevederile art. 22 din Codul fiscal.

Dacă valoarea rezervei legale prevăzută la art. 22, alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, rezultată în urma operaţiunii de fuziune sau divizare, depăşeşte o cincime din capitalul subscris şi vărsat al societăţilor care preiau activele şi pasivele, diferenţa nu se tratează ca venit impozabil atâta timp cât această rezerva se menţine la valoarea rezultată. Dacă rezerva legală este diminuată, valoare cu care este micşorată reprezintă venit impozabil, iar reconstituirea ulterioara a rezervei nu este deductibilă la determinarea profitului impozabil.

Valoarea fiscală a titlurilor de participare primite de către persoanele care contribuie cu active este egală cu valoarea fiscală a activelor aduse drept contribuţie şi se înregistrează în Registrul fiscal.

8.5.3. Tratamentul fiscal al operaţiunilor de fuziune şi divizare în Uniunea Europeană.

În situaţia în care una sau mai multe dintre societăţile implicate într-o fuziune sau divizare, au sediul în alt stat membru al Uniunii Europene, reglementările legale din România în privinţa fuziunii societăţilor comerciale se completează şi cu prevederile Directivei 90/434/CEE privind impunerea fuziunilor, divizărilor şi transferului activelor şi schimburilor de valori mobiliare între companii ale unor state membre diferite, amendată prin Directiva 2005/19/CE din 17 februarie 2005.

Activele şi pasivele transferate reprezintă, conform Directivei 90/434/CEE, activele şi pasivele societăţii cedente care, în urma fuziunii, divizării sau divizării (scindării) parţiale, sunt integrate unui sediu permanent a societăţii beneficiare situate în statul membru al societăţii cedente şi care contribuie la generarea profiturilor sau pierderilor luate în calcul la stabilirea bazei de impozitare. Societatea beneficiară desemnează societatea care primeşte activele şi pasivele sau totalitatea ori una sau mai multe din ramurile de activitate ale societăţii cedente.

Termenul „*societate dintr-un stat membru*” reprezintă orice societate care[53]:

a) are una din formele de organizare prevăzute de legislaţia unui stat membru al Uniunii Europene;

b) în conformitate cu legislaţia fiscală a statului membru este considerată ca având-şi sediul fiscal în statul membru şi, în temeiul acordului încheiat cu un stat terţ privind dubla impozitare, nu se consideră că are sediul fiscal în afara Uniunii Europene;

c) plăteşte una din formele de impozit pe profit sau venit prevăzut de legislaţia statului membru în care îşi are sediul, fără posibilitatea vreunei opţiuni sau exceptări.

[53] Definiţia este dată de art. 2 al Directivei 90/434/CEE.

Directiva 90/434/CEE, recomandă statelor membre ale Uniunii Europene, să-şi adapteze legislaţia naţională, pentru a garanta că, în cazul în care provizioanele sau rezervele constituite în mod regulamentar de către societatea cedentă sunt parţial sau total scutite de impozit şi nu provin de la unităţi permanente din străinătate, aceste provizioane sau rezerve pot fi preluate, în aceleaşi condiţii de scutire de impozit, de către unităţile permanente ale societăţii beneficiare situate în statul membru al societăţii cedente, societatea beneficiară asumându-şi astfel drepturile şi obligaţiile societăţii cedente. Recomandarea directivei este preluată şi în legislaţia naţională aşa cum se poate observa, în art. 22 alin. (5) din Codul Fiscal.

În măsura în care acest lucru este aplicabil conform normelor legale în vigoare a statelor membre, legislaţia comunitară permite societăţii beneficiare preluarea şi deducerea pierderilor societăţii cedente ce nu au fost amortizate din punct de vedere fiscal. Legislaţia naţională nu permite în cazul societăţilor comerciale – persoane juridice române – care preiau elementele de activ şi pasiv să preia şi să amortizeze din punct de vedere fiscal pierderea societăţii cedente[54]. Dacă societatea care preia activele şi pasivele deţine o participaţie în capitalul societăţii cedente, veniturile societăţii beneficiare provenite din anularea participaţiei sale nu se impozitează. Statele membre pot deroga de la aceste prevederi dacă participaţia societăţii beneficiare în capitalul societăţii cedente este mai mică de 20%.

Atribuirea în cadrul fuziunii sau divizării a titlurilor reprezentând capitalul societăţii beneficiare, unui acţionar al societăţii cedente, în schimbul titlurilor sale reprezentând capitalul acestei societăţi nu atrag în sine impozitarea veniturilor sau profiturilor sale rezultate din operaţiunea de fuziune, cu condiţia ca acesta să nu atribuie titlurilor primite o valoare fiscală mai mare decât aveau înainte de fuziune. Această prevedere nu împiedică, însă statele membre să impoziteze venitul provenit din cesionarea ulterioară a titlurilor dobândite.

În cadrul unor operaţiuni de fuziuni sau divizări transfrontaliere, un stat membru poate refuza aplicarea prevederile referitoare la neimpozitarea veniturilor sau profiturilor rezultate din transferul elementelor de activ şi pasiv, dacă se consideră că fuziunea sau divizarea respectivă[55]:

c) are ca obiectiv principal sau ca unul din principalele obiective frauda şi evaziunea fiscală. Faptul că fuziunea nu este îndeplinită din motive economice valabile, cum ar fi restructurarea sau raţionalizarea activităţilor societăţilor participante la operaţiune poate constitui o prezumţie că operaţiunea are ca obiectiv principal sau ca unul din obiectivele principale frauda şi evaziunea fiscală;

d) are drept efect faptul că o societate, implicată sau nu în operaţiune, nu mai îndeplineşte condiţiile necesare reprezentării lucrătorilor în organele de conducere ale societăţii în conformitate cu acordurile în vigoare înainte de operaţiunea respectivă.

8.6. Dizolvarea şi lichidarea societăţilor comerciale.

8.6.1. Noţiune şi reglementare juridică.

Încetarea existenţei societăţilor comerciale presupune desfăşurarea unor operaţiuni, care au drept scop nu numai desfiinţarea personalităţii lor juridice, ci şi lichidarea activelor şi pasivelor acestor societăţi. Drept urmare realizarea acestor obiective impune parcurgerea a două etape: dizolvarea societăţilor şi lichidarea lor.

Dizolvarea unei societăţi comerciale poate interveni din mai multe cauze, cum sunt: trecerea timpului stabilit pentru durata societăţii, imposibilitatea realizării obiectului de activitate, declararea nulităţii societăţii, hotărârea adunării acţionarilor sau asociaţilor, intrarea societăţilor aflate în insolvenţă în procedura simplificată a falimentului şi altele.

Dizolvarea unei societăţi cuprinde anumite operaţiuni, de începere şi pregătire a încetării existenţei sale, cum sunt: adoptarea hotărârii de dizolvare şi publicarea acestei hotărâri. După

[54] Conform prevederilor art. 26 alin. 2 din Legea 571/2003, privind Codul fiscal.
[55] Art. 11, alin. (1) din Directiva 90/434/CEE.

adoptarea hotărârii de dizolvare, personalitatea juridică a societăţii se menţine doar în scopul realizării operaţiunilor de lichidare.

Lichidarea unei societăţi comerciale presupune desfăşurarea următoarelor operaţiuni: valorificarea elementelor de activ, plata datoriilor şi în ultima fază împărţirea activului net între acţionari sau asociaţi. Lichidarea cuprinde toate operaţiunile desfăşurate în scopul finalizării afacerile în curs, vânzarea tuturor bunurilor societăţii, încasarea creanţelor şi plata datoriilor, precum şi împărţirea a ceea ce rămâne între asociaţi.

Din momentul dizolvării unei societăţi comerciale şi al începerii lichidării, mandatul administratorilor societăţii încetează, ei fiind înlocuiţi de către lichidatori, numiţi în condiţiile legii. După intrarea lor în funcţie, cu îndeplinirea formalităţilor de publicitate prevăzute de lege, lichidatorii au sarcina de a organiza şi conduce operaţiunile de lichidare şi repartizare a activului net rămas după stingerea datoriilor, între asociaţi.

Lichidatorii pot fi persoane fizice autorizate în condiţiile legii sau persoane juridice. Reprezentanţii persoane fizice, ale unei societăţi lichidatoare, trebuie să aibă calitatea de lichidator autorizat.

Lichidatorii au aceleaşi răspunderi ca şi administratorii, ei preiau gestiunea societăţii şi toate registrele ei, având obligaţia de a ţine în continuare un registru cu toate operaţiunile lichidării, în ordinea efectuării lor. Lichidatorii răspund civil sau penal, după caz, pentru nerespectarea obligaţiilor asumate sau prevăzute de legea societăţilor comerciale.

Din punct de vedere juridic, dizolvarea societăţilor comerciale este reglementată de Legea 31/1990, privind societăţile comerciale, republicată, cu modificările şi completările ulterioare.

Desfăşurarea operaţiunilor de lichidare a societăţilor comerciale este reglementată de Legea 31/1990, precum şi de Legea 85 din 5 aprilie 2006, privind procedura insolvenţei[56], pentru societăţile la care a fost deschisă procedura. În situaţia dizolvării şi lichidării societăţilor comerciale cu capital de stat, trebuie respectate şi precizările elaborate de Autoritatea pentru Valorificarea Activelor Statului.

În decursul desfăşurării operaţiunilor de lichidare trebuie respectate totodată şi prevederile Legii contabilităţii nr. 82/1991, republicată şi ale OMFP 1376/2004, pentru aprobarea Normelor metodologice privind reflectarea în contabilitate a principalelor operaţiuni de fuziune, divizare, dizolvare şi lichidare a societăţilor comerciale, precum şi retragerea sau excluderea unor asociaţi din cadrul societăţilor comerciale şi tratamentul fiscal al acestora.

8.6.2. Desfăşurarea operaţiunilor de lichidare.

Aşa cu am mai precizat anterior, lichidarea societăţilor comerciale presupune transformarea activelor societăţii în bani, plata datoriilor şi împărţirea activului net rămas între asociaţi sau acţionari.

Pentru desfăşurarea în bune condiţii a lichidării se impune parcurgerea mai multor etape:

1. Se efectuează *inventarierea şi evaluarea* elementelor de activ şi de pasiv ale societăţilor comerciale ce urmează să se lichideze şi se înregistrează rezultatele în contabilitate, cu respectarea prevederilor Legii contabilităţii nr. 82/1991, republicată, a OMFP 2.861/2009 şi a OMFP 1.752/2005, pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene;
2. Se *întocmesc situaţiile financiare*, cu respectarea formatului prevăzut de reglementările legale în vigoare;
3. *Adunarea generală* a acţionarilor sau a asociaţilor *stabileşte operaţiunile* pe care urmează să le efectueze lichidatorul, în numele societăţii comerciale;
4. *Se valorifică elementele de activ* (se vând toate imobilizările şi stocurile societăţii, se încasează creanţele şi se lichidează investiţiile financiare);
5. *Se achită datoriile* societăţii către bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale şi fondurilor speciale, salariaţi, furnizori, bănci şi alţi creditori ai societăţii;
6. Se stabileşte *rezultatul lichidării* (profit sau pierdere);

[56] Monitorul Oficial nr.359 din 21 aprilie 2006.

7. Se *calculează se reţine şi se virează impozitul pe profit* sau venit şi impozitul pe dividende, datorat în urma acţiunii de dizolvare şi lichidare;

8. Se *întocmeşte bilanţul de partaj*, cu respectarea formatului prevăzut de OMFP 1.376/2004, pentru aprobarea Normelor metodologice privind reflectarea în contabilitate a principalelor operaţiuni de fuziune, divizare, dizolvare şi lichidare a societăţilor comerciale, precum şi retragerea sau excluderea unor asociaţi din cadrul societăţilor comerciale şi tratamentul fiscal al acestora;

9. Se face *partajul capitalului propriu* (activ net), rezultat din lichidarea societăţii, în funcţie de prevederile actului constitutiv, de hotărârea adunării generale a acţionarilor sau asociaţilor şi de cota de participare la capitalul social.

Dacă societatea aflată în lichidare este în stare de insolvenţă, lichidatorul este obligat să ceară deschiderea procedurii de insolvenţă. Creditorii au de asemenea, în condiţiile legii, posibilitatea de a cere deschiderea procedurii insolvenţei faţă de societatea aflată în curs de lichidare. Constatând îndeplinirea condiţiilor prevăzute de legea insolvenţei, judecătorul-sindic va dispune deschiderea procedurii simplificate de insolvenţă.

În situaţia societăţilor comerciale, supuse procedurii de insolvenţă, prevăzute de Legea 85/2006, pentru care se începe procedura falimentului, operaţiunile de lichidare se desfăşoară în mai multe etape, astfel:

1) *Operaţiuni premergătoare lichidării:*
2) *Efectuarea propriu-zisă a lichidării:*
3) *Distribuirea sumelor realizate în urma lichidării:*
4) *Închiderea procedurii falimentului:*

Studiu de caz privind lichidarea societăţilor comerciale.

În urma neînţelegerilor apărute între asociaţii unei societăţi comerciale, aceştia decid dizolvarea şi lichidarea societăţii, operaţiune pentru care apelează la serviciile unui lichidator autorizat.

După îndeplinirea formalităţilor prevăzute de lege, lichidatorul demarează procedura de lichidare a societăţii:

1. Se efectuează *inventarierea şi evaluarea* elementelor de activ şi de pasiv ale societăţii;
2. Se întocmesc *situaţiile financiare* ale societăţii, înainte de lichidare, pe baza datelor din contabilitate, puse de acord cu situaţia reală, stabilită prin evaluare şi inventariere;

Bilanţul societăţii – înainte de lichidare

Denumirea indicatorului	Nr. rând	Sold (lei)
A. Active imobilizate:		
I. Imobilizări necorporale	01	*0*
II. Imobilizări corporale (212-2812+2133-2813) (535.000-175.300+ 235.200-118.400)	02	*476.500*
III. Imobilizări financiare	03	*0*
Active imobilizate – Total (rd. 01 la 03)	**04**	***476.500***
B. Active circulante:		
I. Stocuri (ct.301+345+371-397) (48.230+113.000+136.000-21.000)	05	*276.230*
II. Creanţe (ct.4111+4282+4118-491) (161.220+1.560+30.000-9.000)	06	*183.780*
III. Investiţii pe termen scurt (ct. 5113)	07	*9.250*
IV. Casa şi conturi la bănci (ct. 5121+5311) (4.850+3.270)	08	*8.120*
Active circulante – Total (rd. 05 la 08)	**09**	***477.380***
C. Cheltuieli în avans	10	*0*
D. Datorii – sub 1 an (ct. 401+404+421+4411+4423+462) (292.300+ 86.400+12.250+4.750+37.850+62.220)	11	*495.770*
E. Active circulante nete/Datorii curente nete (rd. 09+10-11-18)	12	*-18.390*

F. Total active minus datorii curente (rd. 04+12)	**13**	***458.110***
G. Datorii – peste 1 an	14	*0*
H. Provizioane	15	*0*
I. Venituri în avans (rd. 17+18), din care:	16	*0*
- subvenţii pentru investiţii	17	*0*
- venituri înregistrate în avans	18	*0*
J. **Capital şi rezerve:**		
I. Capital (rd. 20 la 22), din care:	19	*250.000*
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (25.000 p.s. X 10 lei /p.s.)	20	*250.000*
- capital subscris nevărsat (ct.	21	*0*
- patrimoniul regiei (ct. 1015)	22	*0*
II. Prime de capital (ct. 1042)	23	*0*
III. Rezerve din reevaluare (ct. 105)	24	*0*
IV. Rezerve (ct. 1061+1068) (50.000+109.450)	25	*159.450*
Acţiuni proprii	26	*0*
Câştiguri legate de instrumentele de capitaluri proprii	27	*0*
Pierderi legate de instrumentele de capitaluri proprii	28	*0*
V. Profitul/Pierderea reportat(ă) (ct. 117) - Sold C	29	*0*
- Sold D	30	*0*
VI. Profitul/Pierderea exerciţiului financiar (ct. 121) - Sold C	31	*48.660*
- Sold D	32	*0*
Repartizarea profitului	33	*0*
Capitaluri proprii (rd. 19+23+24+25-26+27-28+29-30+31-32-33)	34	*458.110*
Patrimoniul public	35	*0*
Capitaluri – Total (rd. 34-35)	**36**	***458.110***

3. Adunarea generală a asociaţilor *stabileşte operaţiunile* pe care urmează să le desfăşoare lichidatorul, în numele societăţii comerciale.

4. *Se valorifică* prin licitaţie publică imobilizările, stocurile, se încasează biletele la ordin şi creanţele societăţii:

Înregistrarea operaţiunilor în contabilitate:

Clădirea aflată în proprietatea societăţii se vinde la valoarea de 450.000 lei, iar mijloacele de transport la valoarea de 100.000 lei.

- *vânzarea imobilizărilor corporale:*

x

461 = **%** *654.500*

"Debitori diverşi"

7583 *550.000*

"Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital"

4427 *104.500*

"TVA colectată"

x

- *scoaterea din gestiune a imobilizărilor corporale vândute:*

- clădirea:

x

% = **212** *535.000*

"Construcţii"

2812 *175.300*

„Amortizarea construcţiilor"

6583 *359.700*

„Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital”

x

- mijloacele de transport:

x

%	=	**2133** *„Mijloace de transport”*	*235.200*
2813 *„Amortizarea mijloacelor de transport”*			*118.400*
6583 *„Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital”*			*116.800*

x

- *încasarea contravalorii imobilizărilor:*

x

5121 *“Conturi la bănci în lei”*	=	**461** *“Debitori diverşi”*	*654.500*

x

- *valorificarea stocurilor prin vânzarea lor în bloc, preţul de vânzare total fiind de 260.000 lei:*

- vânzarea stocurilor:

x

4111 *“Clienţi”*	=	**%**	*309.400*
		707 *“Venituri din vânzarea mărfurilor”*	*260.000*
		4427 *“TVA colectată”*	*49.400*

x

- trecerea materiilor prime şi a produselor finite la mărfuri:

x

371 *“Mărfuri”*	=	**%**	*161.230*
		301 *“Materii prime”*	*48.230*
		345 *“Produse finite”*	*113.000*

x

- descărcarea gestiunii de marfă:

x

607 *“Cheltuieli privind mărfurile”*	=	**371** *“Mărfuri”*	*297.230*

x

- trecerea la venituri a ajustării pentru deprecierea mărfurilor:

x

397 *“Ajustări pentru deprecierea mărfurilor”*	=	**7814** *“Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante”*	*21.000*

x

- încasarea contravalorii stocurilor vândute:

x

5121 *“Conturi la bănci în lei”*	=	**4111** *“Clienţi”*	*309.400*

x

- *încasarea creanţelor societăţii:*

- încasarea clienţilor, clienţilor incerţi şi a creanţelor de la personal:

Din valoarea înregistrată la clienţii incerţi se încasează doar suma de 18.550 lei.

x

5121	=	**%**	*181.330*
"Conturi la bănci în lei"			
		4111	*161.220*
		"Clienţi"	
		4118	*18.550*
		"Clienţi incerţi sau în litigiu"	
		4282	*1.560*
		"Alte creanţe în legătură cu personalul"	

x

- trecerea pe cheltuieli a sumei neîncasate de la clienţii incerţi:

x

6588	=	**4118**	*11.450*
"Alte cheltuieli de exploatare"		*"Clienţi incerţi sau în litigiu"*	

x

- trecerea la venituri a ajustării pentru deprecierea creanţelor clienţi:

x

491	=	**7814**	*9.000*
"Ajustări pentru deprecierea creanţelor - clienţi"		*"Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante"*	

x

- *încasarea efectelor comerciale:*

x

5121	=	**5113**	*9.250*
"Conturi la bănci în lei"		*"Efecte de încasat"*	

x

5. Plata datoriilor societăţii:

- *înregistrarea în contabilitate a achitării datoriilor:*

x

%	=	**5121**	*495.770*
		"Conturi la bănci în lei"	
401			*292.300*
„Furnizori"			
404			*86.400*
„Furnizori de imobilizări"			
421			*12.250*
„Personal – salarii datorate"			
4411			*4.750*
„Impozitul pe profit"			
4423			*37.850*
„TVA de plată"			
462			*62.220*
„Creditori diverşi"			

x

- *Înregistrarea cheltuielilor ocazionate de lichidare:*

- efectuarea cheltuielilor:

x

628	=	**462**	*25.840*
"Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi"		*"Creditori diverşi"*	

x

- plata cheltuielilor, parţial prin casă, diferenţa din cont curent:

x

462	=	**%**	*25.840*

"Creditori diverşi"

5121 *22.570*

"Conturi la bănci în lei"

5311 *3.270*

„Casa în lei"

x

- *Închiderea conturilor de TVA:*

x

4427 = **4423** *153.900*

"TVA colectată" *"TVA de plată"*

x

- *Plata TVA:*

x

4423 = **5121** *153.900*

"TVA de plată" *"Conturi la bănci în lei"*

x

6. Determinarea rezultatului lichidării:

- Închiderea conturilor de venituri:

x

% = **121** *840.000*

"Profit sau pierdere"

707 *260.000*

„Venituri din vânzarea mărfurilor"

7583 *550.000*

„Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital"

7814 *30.000*

„Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante"

x

- Închiderea conturilor de cheltuieli:

x

121 = **%** *811.020*

"Profit sau pierdere"

607 *297.230*

"Cheltuieli privind mărfurile"

628 *25.840*

„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi"

6583 *476.500*

„Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital"

6588 *11.450*

"Alte cheltuieli de exploatare"

x

7. Calculul impozitului pe profit:

Profitul impozabil = Profitul brut + Cheltuieli nedeductibile – Venituri neimpozabile = 28.980 – 21.000 = 7.980 lei.

Suma de 21.000 lei din anularea ajustării pentru deprecierea stocurilor reprezintă un venit neimpozabil, datorită faptului că la momentul constituirii ajustării, cheltuiala a fost nedeductibilă.

Venitul din anularea ajustării creanţelor clienţi, în sumă de 9.000 lei, reprezintă un venit impozabil, dat fiind faptul că la constituire ajustarea a fost tratată drept cheltuială deductibilă, în conformitate cu art. 22 din Codul fiscal.

Impozitul pe profit = Profitul impozabil * 16% = 7.980 * 16% = 1.277 lei.

- înregistrarea obligaţiei, reprezentând impozit pe profit:

x

691 = **4411** *1.277*
"Cheltuieli cu impozitul pe profit" *"Impozitul pe profit"*
_____ x _____

- preluarea cheltuielilor cu impozitul pe profit în contul de profit sau pierdere:

_____ x _____
121 = **691** *1.277*
"Profit sau pierdere" *"Cheltuieli cu impozitul pe profit"*
_____ x _____

- plata impozitului pe profit:

_____ x _____
4411 = **5121** *1.277*
"Impozitul pe profit" *"Conturi la bănci în lei"*
_____ x _____

8. Întocmirea bilanţului de partaj:

Bilanţul de partaj al societăţii:

Denumirea indicatorului	Nr. rând	Sold (lei)
A. Active imobilizate:		
I. Imobilizări necorporale	01	*0*
II. Imobilizări corporale	02	*0*
III. Imobilizări financiare	03	*0*
Active imobilizate – Total (rd. 01 la 03)	**04**	***0***
B. Active circulante:		
I. Stocuri	05	*0*
II. Creanţe	06	*0*
III. Investiţii pe termen scurt	07	*0*
IV. Casa şi conturi la bănci (ct. 5121)	08	*485.813*
Active circulante – Total (rd. 05 la 08)	**09**	***485.813***
C. Cheltuieli în avans	10	*0*
D. Datorii – sub 1 an	11	*0*
E. Active circulante nete/Datorii curente nete (rd. 09+10-11-18)	12	*485.813*
F. Total active minus datorii curente (rd. 04+12)	**13**	***485.813***
G. Datorii – peste 1 an	14	*0*
H. Provizioane	15	*0*
I. Venituri în avans (rd. 17+18), din care:	16	*0*
- subvenţii pentru investiţii	17	*0*
- venituri înregistrate în avans	18	*0*
J. **Capital şi rezerve:**		
I. Capital (rd. 20 la 22), din care:	19	*250.000*
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (25.000 p.s. X 10 lei /p.s.)	20	*250.000*
- capital subscris nevărsat (ct.	21	*0*
- patrimoniul regiei (ct. 1015)	22	*0*
II. Prime de capital (ct. 1042)	23	*0*
III. Rezerve din reevaluare (ct. 105)	24	*0*
IV. Rezerve (ct. 1061+1068) (50.000+109.450)	25	*159.450*
Acţiuni proprii	26	*0*
Câştiguri legate de instrumentele de capitaluri proprii	27	*0*
Pierderi legate de instrumentele de capitaluri proprii	28	*0*
V. Profitul/Pierderea reportat(ă) (ct. 117) - Sold C	29	*0*
- Sold D	30	*0*
VI. Profitul/Pierderea exerciţiului financiar (ct. 121) -	31	*76.363*

Sold C		
- Sold D	32	*0*
Repartizarea profitului	33	*0*
Capitaluri proprii (rd. 19+23+24+25-26+27-28+29-30+31-32-33)	34	*485.813*
Patrimoniul public	35	*0*
Capitaluri – Total (rd. 34-35)	**36**	***485.813***

Aşa cum se observă în bilanţul de partaj prezentat, disponibilităţile aflate în contul societăţii sunt egale cu capitalurile proprii prin urmare se poate trece la operaţiunea de partaj.

9. Partajul capitalului propriu (activului net), între asociaţii societăţii comerciale lichidate (în funcţie de prevederile actului constitutiv, hotărârea adunării generale a asociaţilor şi cota de participare la capitalul social):

➢ *Restituirea aportului asociaţilor la capitalul social:*

x

1012 = **456** *250.000*

"Capital subscris vărsat" *"Decontări cu asociaţii privind capitalul"*

x

- plata către asociaţi:

x

456 = **5121** *250.000*

" Decontări cu asociaţii privind capitalul" *"Conturi la bănci în lei"*

x

➢ *Partajul rezervelor legale:*

La decontarea rezervelor legale se ţine cont de faptul că acestea au fost deduse la calculul profitului impozabil, prin urmare trebuie reţinut atât impozitul pe profit, cât şi impozitul pe dividende.

x

1061 = **456** *50.000*

"Rezerve legale" *"Decontări cu asociaţii privind capitalul"*

x

- reţinerea impozitului pe profit:

50.000 * 16% = 8.000 lei

x

456 = **4411** *8.000*

" Decontări cu asociaţii privind capitalul" *"Impozitul pe profit"*

x

➢ *Partajul altor rezerve:*

Sumele înregistrate la alte rezerve, reprezintă repartizări din profitul net, prin urmare nu se mai supun impozitului pe profit.

x

1068 = **456** *109.450*

"Alte rezerve" *"Decontări cu asociaţii privind capitalul"*

x

➢ *Partajul profitului net:*

În creditul contului de profit sau pierdere, este înregistrat atât profitul net înregistrat până la începerea procedurii de lichidare, cât şi profitul net rezultat din operaţiunea de lichidare.

x

121 = **456** *76.363*

"Profit sau pierdere" *"Decontări cu asociaţii privind capitalul"*

x

➢ *Reţinerea impozitului pe dividende, pentru sumele repartizate din rezerve şi profitul net:*

(50.000 – 8.000 + 109.450 + 76.363) * 16% = 36.450 lei

456	=	**446**	*36.450*
" Decontări cu asociaţii privind capitalul"		*"Impozitul pe dividende"*	

➢ *Plata către bugetul de stat a impozitului pe profit şi a impozitului pe dividende, rezultate la operaţiunea de partaj:*

%	=	**5121**	*44.450*
		"Conturi la bănci în lei"	
4411			*8.000*
„Impozitul pe profit"			
446			*36.450*
„Impozitul pe dividende"			

- plata către asociaţi a drepturilor cuvenite din partajul rezervelor şi a profitului net:

456	=	**5121**	*191.363*
" Decontări cu asociaţii privind capitalul"		*"Conturi la bănci în lei"*	

În urma efectuării operaţiunilor de partaj soldul tuturor conturilor societăţii este 0 (Total activ = Total pasiv = 0).

În termen de 15 zile de la finalizarea operaţiunilor de partaj, lichidatorul societăţii are obligaţia de a solicita radierea societăţii din registrul comerţului.

ÎNTREBĂRI RECAPITULATIVE

1. Care sunt procedurile prin care se realizează reorganizarea societăţilor comerciale?
2. Explicaţi termenul de combinări de întreprinderi.
3. Descrieţi operaţiunea de fuziune transfrontalieră.
4. În ce constă metoda achiziţiei, în conformitate cu prevederile standardului IFRS 3?
5. Descrieţi tratamentul fiscal al operaţiunilor de fuziune şi divizare.
6. Care sunt etapele ce trebuie parcurse pentru desfăşurarea în bune condiţii a lichidării?
7. Enumeraţi operaţiunile care au loc cu ocazia divizării.
8. Societăţile comerciale pot efectua o fuziune sau o divizare utilizând una dintre următoarele două metode:
   a) metoda rezultatului, metoda valorii nete contabile
   b) evaluarea globală a societăţilor, evaluarea parţială a societăţilor
   c) metoda activului net, metoda bursieră
9. Pot exista două forme de fuziune a societăţilor comerciale:
   a) fuziunea prin absorbţia uneia sau a mai multor societăţi comerciale de către o altă societate comercială;
   b) fuziunea prin contopirea a două sau mai multe societăţi comerciale în scopul de a alcătui o societate comercială nouă
   c) fuziunea prin desfiinţarea personalităţii lor juridice şi lichidarea activelor şi pasivelor acestor societăţi comerciale.
10. Care sunt operaţiunile de lichidare, în situaţia societăţilor comerciale, supuse procedurii de insolvenţă, prevăzute de Legea 85/2006, pentru care se începe procedura falimentului?
11. Care sunt operaţiunile contabile de decontare a profitului net înaintea partajului la societatea X?
    a) 121 = 457 1000; 457 = 446 160; 457 = 5311 840
    b) 121 = 456 1000; 456 = 446 160; 456 = 5311 840

c) 121 = 117 1000; 117 = 446 160; 446 = 5311 160

12. Care este semnificația următoarei formule contabile:

456 "Decontări cu asociaţii privind capitalul"	=	% 1012 „Capital subscris vărsat" 1042 „Prime de fuziune/divizare"

x x

a) majorarea capitalului social şi evidenţierea primei de divizare
b) preluarea rezervelor legale
c) transmiterea elementelor de activ către cele două societăţi

GLOSAR:

Acciza	Taxa suportata de consumatori, una din formele cele mai răspândita a impozitelor indirecte, care se include in preţul de vânzare a unor mărfuri determinate.
Acreditiv	separarea unei sume din contul întreprinderii la banca intr-un cont special la dispoziţia unui anumit furnizor din care urmează sa se efectueze plăti către acest furnizor pentru materialele aprovizionate, lucrările executate sau serviciile prestate. Acreditivul se foloseşte atunci când unitatea plătitoare nu si-a achitat la timp obligaţiile fata de furnizor si acesta solicita garantarea încasării drepturilor ce i se cuvin, prin deschiderea acreditivului.
Act	document emis de o persoana fizica sau juridica, prin care se atesta un fapt, un drept, o obligaţie
Acţionar	pers. fizica sau juridica ce deţine una sau mai multe acţiuni
Acţiune	hârtie de valoare emisa de o societate pe acţiuni, prin care se dovedeşte dreptul de proprietate al detinatorului asupra unei parti din capitalul social al societatii care a emis-o, pe baza căreia detinatorul primeşte dividend
Activ	se înscriu mijloacele economice sub aspectul componentei materiale si al drepturilor de a dispune de ele.
Adaosul comercial	suma cuprinsa intre preţul cu amănuntul si preţul cu ridicata, destinata acoperirii cheltuielilor de circulaţie si obţinerii profitului de către toate societatile comerciale participante la cumpărarea si revanzarea mărfurilor.
Amortizarea	partea din valoarea imobilizărilor inclusa in costul producţiei sau in cheltuielile de circulaţie pentru recuperarea treptata pe măsura uzării lor.
Articolul contabil	este format din contul corespondent debitor, contul corespondent creditor, suma si data operaţiei.
Balanţa de verificare	este un procedeu al metodei contabilitatii, de verificare a exactitatii înregistrărilor si de centralizare a conturilor, bazat pe principiul dublei înregistrări.
Balanţa şah	o balanţa de verificare care oferă posibilitati suplimentare de descoperire a erorilor de înregistrare.
Bilanţ	este procedeul specific metodei contabilitatii care cuprinde, in expresie baneasca, patrimoniul agentului economic in întregul sau, adică mijloacele economice si sursele acestora, precum si rezultatele financiare ale activitatii sale, la un moment dat.
Capital social	valoarea bunurilor aduse ca aport in societate, exprimata in moneda naţionala.
Cartea Mare	se completează numai la sfarsitul lunii si serveşte pentru stabilirea rulajelor si soldurilor fiecărui cont sintetic, cumulat de la începutul anului. Pe baza acesteia se intocmeste bilanţul.
Cheltuieli	diminuări ale beneficiilor economice pe perioada exerciţiului financiar, sub forma ieşirilor sau scăderilor de valoare a activelor si a creşterilor de datorii care au ca rezultat diminuări ale capitalului propriu, altele decât cele legate de sumele distribuite participanţilor la capitalul propriu.
Cheltuieli înregistrate in avans	sunt reprezentate de cheltuielile anticipate si de cheltuielile constatate in avans; ele trebuiesc excluse din cheltuielile curente ale exerciţiului si incorporate apoi in cheltuielile exerciţiului la care acestea se refera.
Chitanţa	document de execuţie prin care se consemnează încasarea unei sume la casieria unitarii.
Comanda	document de dispoziţie care reflecta comanda care se da de către un agent

	furnizorului pentru livrarea unor materiale.
Contabilitate	stiinta economica, ce are ca obiectiv principal înregistrarea operaţiunilor efectuate intr-o întreprindere, a rezultatelor acestora, in vederea determinării randamentului si utilitatii economice a activitatii desfasurate.
Contul de profit si pierderi	cuprinde date cu privire la rezultatele activitatii financiare desfasurata de agenţii economici concretizata in profit (beneficii) sau pierderi. Aceasta raportare oferă o imagine de ansamblu asupra situaţiei patrimoniului in expresie băneasca, da posibilitatea cunoaşterii rezultatelor financiare, global, si pe elementele sale componente, a factorilor care au determinat rezultatele.
Conversia obligaţiunilor in acţiuni	in acest caz, societatea a primit anterior, un împrumut pe baza de obligaţiuni, iar la scadenta, cu acordul creditorului sau, in locul restituirii sumei, creditorul devine acţionar la societate (posesorul unui număr de acţiuni in valoare egala cu suma împrumutata si nerestituita).
Debitori	toate persoanele fizice sau juridice care au beneficiat de valorile avansate urmează sa dea un echivalent corespunzător
Dividende	venituri pe care societatea le încasează proporţional cu numărul titlurilor deţinute si in raport de profitul obţinut de societatile respective.
Economist	persoana cu studii economice superioare, specializata in stiintele economice
Evaziunea fiscala	sustragerea prin orice mijloace, in întregime sau in parte, de la plata impozitelor, taxelor si a altor sume datorate bugetului de stat, bugetelor locale, bugetului asigurărilor sociale de stat si fondurilor speciale extrabugetare de către persoanele fizice si persoanele juridice romane sau străine, denumite in continuare contribuabili.
Factura fiscala	formular cu regim special de inseriere si numerotare ce serveşte ca : document pe baza căruia se intocmeste instrumentul de decontare a produselor si mărfurilor livrate, a lucrărilor executate sau a serviciilor prestate, ca document de insotire a mărfii pe timpul transportului, ca document justificativ de înregistrare in contabilitatea furnizorului si a cumpărătorului.
FIFO (primul intrat/primul ieşit	metoda potrivit căreia costul unitar de achiziţie al primei intrări (lot) se atribuie primei ieşiri. După epuizarea primului lot evaluarea se face la costul de achiziţie al celui de-al doilea lot intrat s.a.m.d. Metoda prezintă dezavantajul ca in perioadele de inflaţie apare un profit brut mai mare decât cel real si unitatea va plăti un impozit pe profit mai mare.
Gaj	bunul material depus drept garanţie de către un debitor la dispoziţia creditorului
Hârtii de valoare	sunt considerate timbrele fiscale si mărcile poştale, tichetele de calatorie, biletele de odihna si tratament balnear, bonurile de benzina, etc.
Imobilizări necorporale	sumele cheltuite in legătura cu infiintarea (fondarea) societatii comerciale, precum si cu restructurarea societatii si care nu se concretizează in bunuri materiale.
Inventarierea	acţiunea de constatare faptica, la o anumita data, a existentei elementelor patrimoniale ale unitatii, din punct de vedere cantitativ si valoric.
Know - how	un ansamblu de informaţii practice, nebrevetate, rezultând din experienţa francizorului si verificate de către acesta.
LIFO (ultimul intrat/primul ieşit)	pentru ieşiri se atribuie costurile de achiziţie in ordin inversa intrărilor. Primele cantitati ieşite se evaluează la preţul de achiziţie al ultimei intrări si după epuizarea lotului se trece la preturile lotului achiziţionat înaintea acestuia s.a.m.d. Ca dezavantaj al metodei se mentioneaza faptul ca in perioadele de inflaţie are loc micşorarea profitului real al unitatii.
Leasing	sistem de finanţare indirecta a investiţiilor
Majorarea	are loc pe calea emisiunilor de noi acţiuni sau parti sociale, a aportului

capitalului social	întreprinzătorilor, a fuziunilor si prin operaţiuni interne de capitalizare.
Nota de contabilitate	document de înregistrare prin care se înregistrează o anumita operaţie ce nu are la baza alt document justificativ.
Obligaţiunea	este un titlu de credit, hârtie de valoare emisa de bănci, stat sau agenţi economici (deci si de societatile comerciale) care conferă posesorului ei calitatea de creditor fata de instituţia emitenta si care are dreptul sa primească pentru suma împrumutata un anumit venit fix sub forma de dobânda, de castiguri prin trageri la sorti sau sub ambele forme.
Pasivul bilanţului	se înscriu aceleaşi mijloace economice sub aspectul sursei sau al modului de dobândire si al obligaţiilor pe care le generează pentru agentul economic.
Patrimoniu	totalitatea bunurilor mobile si imobile (inclusiv terenuri), evaluate in expresie băneasca, disponibilitatile banesti, titlurile de valoare, drepturile si obligaţiile banesti izvorâte din relaţiile cu terţii.
Persoana juridica	persoana sau grupul de persoane cărora legea le recunoaşte existenta, acordându-le un statut juridic pe baza căruia pot fi proprietari, pot avea un patrimoniu, drepturi si obligaţii, reprezentanţi
Redevenţa	suma de bani sau renta datorata periodic, la date fixe, reprezentând o obligaţie cuprinsa intr-un act juridic.
Registrul comerţului	oficiu in cadrul căruia sunt înregistrate datele si actele necesare atribuirii calitatii de persoana juridica unei societati comerciale
Rezervele	se constituie in principal prin acumularea profitului din exerciţiile financiare precedente. In mod excepţional, rezervele se pot constitui si din alte elemente ale situtiei nete cum sunt diferentele din reevaluare si primele legate de capital.
Rulajul	arata măririle sau micsorarile elementului patrimonial pentru care se foloseşte contul.
Scadenta	termenul sau data la care trebuie îndeplinita o obligaţie
Soldul	reprezintă existenta la un moment dat a elementului înregistrat in cont
TVA colectata	TVA aferenta vânzărilor
TVA deductibila	TVA aferenta cumpărărilor
TVA de plata	diferenţa rezultata daca TVA colectata (din vânzări) > TVA deductibila (din cumpărări)
TVA de recuperat	diferenţa rezultata daca TVA deductibila (din cumpărări) > TVA colectata (din vânzări).
Venituri	creşteri ale beneficiilor economice pe perioada exerciţiului financiar sub forma intrărilor si ieşirilor de active sau a reducerii datoriilor care au ca rezultat creşteri ale capitalului propriu, altele decât cele legate de contribuţiile participanţilor la capitalul propriu.

BIBLIOGRAFIE

1. Mateş D. - *Normalizarea contabilităţii şi fiscalitatea întreprinderii*, Editura Mirton, Timisoara, 2003
2. Mateş D. (coord.) - *Contabilitatea întreprinderii* ~ aplicaţii practice~, Editura Mirton, Timişoara, 2005
3. Calin O., Ristea M. - *Bazele contabilităţii*, Editura Naţional, Bucureşti, 2000
4. Cristea H., Talpoş I., Cosma D. - *Gestiunea financiară a întreprinderilor*, Editura Mirton, 1998
5. Epuran M. - *Contabilitatea financiară în noul sistem contabil*, Editura de Vest 1999
6. Duțescu A. - *Ghid pentru înțelegerea și aplicarea Standardelor Internaționale de contabilitate*, editura CECCAR, 2001
7. Feleagă N. - *Politici și opțiuni contabile*, Editura Economică, 2002
8. Feleagă N. - *Contabilitate aprofundată*, Editura Economică, 1996
9. Mateş D. - *Contabilitatea financiară a întreprinderii între normalizare și armonizare,* Editura Mirton, Timişoara, 2002
10. Istrate C. - *Fiscalitatea și contabilitatea în cadrul firmei*, Editura Polirom 2002
11. Mateş D. - *Contabilitatea și fiscalitatea între prudență și abilitate*, Editura Ivan Krasko, 1997
12. Moroșanu I. - *Contabilitatea practică*, Editura Evcont Consulting 2000
13. Pântea I.P. - *Managementul contabilităţii româneşti*, vol II, Editura Intelcredo, 1998
14. Pântea I.P. (coordonator) - *Contabilitatea financiară a agenților economici din România*, Editura Intelcredo, 1999
15. Pop A. - *Contabilitatea financiară românească*, Editura Intelcredo, 2002
16. Ristea M. (coordonator) - *Contabilitatea și fiscalitatea întreprinderii*, Editura Tribuna Economică, 1995
17. Ristea M. - *Normalizarea contabilităţii – bază și alternativ*, Editura Tribuna Economică, 2002
18. Stoian A. - *Contabilitatea și fiscalitatea societăților comerciale,* Editura Infomedia, 1997
19. I. Puşcaşu, D. Cotleţ, D. Mateş – *Contabilitatea şi fiscalitatea entităţilor economice*, Editura Mirton 2008
20. Chiţu, A.G. coordonator - *Contabilitatea instituţiilor publice după noul sistem contabil*, Editura Irecson, Bucureşti, 2005
21. MFP - Reglementări contabile pentru agenţii economici, 2002
22. IFRS – Standarde Internaţionale de Raportare Financiară, Editura CECCAR, Bucureşti, 2007
23. * * * - Legea contabilităţii nr. 82 din 24 decembrie 1991 modificată şi republicată, M. Of. nr.48/ 14.01.2005
24. * * * - Standardele Internaţionale de Contabilitate 2001, International Accounting Standards Bords, Editura Economică 2002
25. * * * - OMFP nr. 1752/2005, modificat şi completat prin OMFP nr. 20014/2006 şi modificat şi completat prin OMEF nr. 2374/2007 publicat în M.O. nr. 25/18.01.2008
26. * * * Legea 571/2003, Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, M.Of. 927/2003
27. * * * - OG nr.47/28.08.2007 privind reglementarea unor măsuri financiar-fiscale M.O. 603/31.08.2007